D. RUSU

CONTABILITATE GENERALĂ

Ediția a II-a

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ
BUCUREȘTI — 1972

Scanned with OKEN Scanner

MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI ÎNVĂȚĂMÎNTULUI

UNIVERSITATEA „AL. I. CUZA" — IAȘI

Prof. univ. DUMITRU RUSU
doctor docent în științe

CONTABILITATE GENERALĂ

Ediția a II-a

=43508=
N. V.
BT.

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ
BUCUREȘTI

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE

Procesele economice de producție, repartiție, circulație și consumație, care alcătuiesc toate la un loc, procesul reproducției sociale, fac necesară intervenția unui control permanent asupra fenomenelor singulare. Controlul este posibil dacă fenomenele sînt supuse procesului de cunoaștere prin măsurare. Exprimarea lor cantitativă permite cunoașterea mijloacelor de lucru, desfășurarea procesului producției, produsele obținute și rezultatele financiare ale activității economice. O astfel de exprimare cantitativă este de resortul Contabilității. Ea servește pentru planificarea, conducerea, controlul și analiza componentelor procesului de reproducție.

Procesul producției materiale se desfășoară în forme determinate de condiții istorice. Pentru fiecare formațiune social-economică sînt caracteristice anumite raporturi de producție, adică raporturi reciproce stabilite între oameni în procesul de producție, corespunzătoare nivelului de dezvoltare al forțelor de producție.

Contabilitatea și calculul economic însoțind producția materială au existat în toate modurile de producție, adică în toate orînduirile sociale[1].

---

[1] Cf. dr. Joseph H. Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956, pag. 13—20; 39; 85 ș.u.

La Romani, de exemplu, registre pentru cunoașterea mișcărilor averii țineau nu numai comercianții dar și orice cetățean mai cu stare. Contabilitatea romanilor s-ar putea împărți în trei părți: contabilitatea domestică, contabilitatea argentariilor și contabilitatea publică.

Pe la anul 1875 s-au descoperit în Babilon o mulțime de ulcioare în care se aflau tăbliță scrise. Descifrîndu-se, s-a constatat că ele erau registrele comerciale ale firmei Egibi (Jacob). S-au aflat și comunicări în interes de afaceri. Există

În orînduirea comunei primitive, obiectul contabilității îl forma proprietatea socială asupra mijloacelor de producție și a bunurilor de consum. Referindu-se la *organizarea obștiilor primitive indiene*, K. Marx arată, în opera sa CAPITALUL, că *acolo se afla un contabil* ce ținea socoteala operațiilor agricole, care cadastra și înregistra tot ce se raporta la ele[1].

Contabilitatea a evoluat și domeniul ei s-a amplificat în acele formații social-economice unde baza o formează proprietatea privată asupra mijloacelor de producție. Mișcarea valorilor proprietății private în cadrul economiei individuale și feluritele operațiuni desfășurate înlăuntrul acestei economii intră în obiectivul cunoașterii contabilității.

Expansiunea contabilității are loc mai cu seamă în perioada ascensiunii capitalismului. Fiecare întreprindere privată apare ca o unitate de sine stătătoare legată de alte întreprinderi numai prin raporturi de piață. În fiecare întreprindere modernă, contabilitatea observă mișcarea valorilor pe care le reprezintă cifric, și prin sistemul său informațional propriu stabilește rentabilitatea, indicînd căile perfecționării conducerii economice.

În economia socialistă, unde toate întreprinderile și organizațiile economice nu sînt decît unități de bază ale economiei naționale, rolul contabilității sporește. Unitatea economiei naționale a creat, în mod firesc, un sistem informațional, prin care se reflectă și controlează procesul reproducției sociale, în vederea creșterii gradului eficienței întregii activități economice.

Economia planificată află în calculele contabilității informații cu multiple dimensiuni asupra modului cum își îndeplinesc planul organismele social-economice creatoare de valori.

Calculul economic și organizarea fluxului informațional în vederea tratării mecanizate a informațiilor reprezintă o busolă de orientare în economia națională.

---

730 de tăbliță de lut prin care asociații ale băncii Murachu din Nippur își făceau cunoscute măsurile lor.

În celebra Universitate din Alexandria printre disciplinele de învățămînt predate de cei mai buni profesori se afla și contabilitatea pusă pe picior de egalitate cu filozofia, muzica, astronomia, filologia etc. Cf. dr. Joseph H. Vlaemminck *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Ed. du Treurenberg, pag. 19—21, Bruxelles 1956.

Vezi și Federigo Melis: *Storia della Ragionerria*, Bologna, Datt Cesare Zuffi Editione, 1950.

Idem, D. Voina, *Faze din evoluția contabilității*, Cluj, 1932, p. 18.

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Cartea a IV-a, pag. 375, București, 1960.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea este o știință economică dinamică. Ea furnizează o gamă întinsă de date economice, de la cont pînă la balanțele de verificare și alte calcule periodice de sinteză. Tratarea pe cale mecanografică a stocului masiv de informații pe care contabilitatea îl poate oferi, și interpretarea operativă a acestora, permit elaborarea prognozelor economice, a studiilor previzionale și luarea deciziilor de mare randament economic la diferite nivele ale economiei.

În sistemul informațional economic contabilitatea, statistica, planificarea și evidența tehnic-operativă au roluri și locuri diferențiate, în funcție de treapta ierarhică unde ele se aplică: întreprindere, centrală, ramură, economia națională.

Contabilitatea — o componentă esențială a sistemului informațional economic

Contabilitatea este ținută în întreprinderi, organizații economice și instituții. În toate aceste unități de bază ale economiei naționale ea reflectă mijloacele economice și proveniența lor, asigură controlul asupra modului în care se îndeplinește planul și luarea deciziilor economice optime. Cum însă aceste unități formează părți componente ale unui tot unitar, contabilitatea oglindește, în ultima analiză, procesul îndeplinirii planului în cadrul fiecărui departament și pe ansamblul economiei naționale.

Contabilitatea nu poate reflecta prin calculele ei întregul proces al reproducției socialiste lărgite, în toate aspectele sale.

Contabilitatea observă, înregistrează și controlează numai acele fenomene ale procesului reproducției lărgite care pot fi măsurate, grupate și reprezentate cifric cu ajutorul metodelor sale specifice. O particularitate a contabilității constă în aceea că ea se ține în etalon bănesc. Firește contabilitatea folosește și etaloane naturale dar *din obiectul ei face parte numai ceea ce poate fi exprimat în bani.*

Contabilitatea poate fi privită din două puncte de vedere. Mai întîi, ea observă mișcarea valorilor în fiecare întreprindere, organizație economică și instituție. Privită pe plan superior, contabilitatea reflectă procesele îndeplinirii planului pe ramuri și departamente în parte, precum și în economia națională în totalitatea ei. În unitățile economiei naționale, contabilitatea reconstituie prin calcule de sinteză viața acestor organisme fiind în

Scanned with OKEN Scanner

măsură să determine intervenţii în caz de necesitate, pentru remedierea sau înlăturarea lacunelor ce se pot ivi în gestiunile lor economice. La nivelul întreprinderilor contabilitatea ocupă un loc deosebit în cadrul sistemului informaţional economic, de modul în care este condusă depinzînd în mare măsură gospodărirea patrimoniului întreprinderii, respectarea disciplinei financiare, furnizarea datelor necesare conducerii pentru luarea deciziilor[1].

La nivelul centralelor industriale, combinatelor, grupurilor de întreprinderi a ramurilor şi departamentelor, contabilitatea oferă calcule de sinteză posterioare şi previzionale pentru analiza comparativă şi planificare, pentru controlul activităţii economice şi pentru soluţionarea problemelor în legătură cu finanţarea şi acordarea de credite.[2].

Şi **statistica** studiază latura cantitativă a fenomenelor sociale de masă şi legităţile dezvoltării social-economice în condiţiile concrete de loc şi de timp în expresia lor numerică. Contabilitatea se întîlneşte cu statistica, în special, în economia întreprinderii unde colaborează, în calculul şi informatica economică dat fiind domeniul lor de intrepătrundere şi dependenţă.

Evidenţa tehnic-operativă colectează datele din documentele primare în vederea reflectării fenomenelor economice, în *momentul şi la locul unde acestea se produc*, cum ar fi, de exemplu, consumul zilnic de materiale date în fabricaţie, produsele finite după locul de producţie, consumul de materii prime pentru fiecare fază a prelucrării, timpul de muncă consumat şi altele. Rolul ei este important pentru că furnizează date privind organizarea proceselor economice la diferite nivele: echipă, atelier, secţie, sector, întreprindere etc.

Evidenţa tehnic-operativă culege şi generalizează felurite informaţii din sfera aprovizionării, producţiei şi desfacerii, care prelucrate şi interpretate constituie apoi baza unor calcule ulterioare în contabilitate şi statistică.

Cerinţe şi tendinţe în dezvoltarea contabilităţii moderne

Cu privire la organizarea raţională a contabilităţii, în legătură cu poziţia ei şi cu tratarea informaţiilor contabile ar fi de amintit în primul rînd, că este cerut ca principiile generale care

---

[1] Dr. D. Urdea, *Evidenţa contabilă*, supliment trimestrial nr. 4/1967.

[2] Vezi L. Stoleru, *L'équilibre et la croissance économique*, Dunod, Paris, 1967, chapitre 2. La comptabilité nationale, pag. 22—42.

Scanned with OKEN Scanner

stau la baza contabilității moderne să fie aceleași pretutindeni, pentru ca să se poată lucra uniform, dat fiind că, prin calculele ei contabilitatea observă și controlează îndeplinirea planului economiei naționale în sectoare care sînt părți integrante ale aceluiași mare organism economic. În conformitate cu acest principiu, în cadrul fiecărei unități, în fiecare organizație economică, în cadrul fiecărui compartiment al economiei naționale, trebuie să existe norme comune de organizare a contabilității pentru toate unitățile de același gen.

Înregistrarea la zi a operațiunilor economice pentru a cunoaște activitatea din mers, este una din condițiile definitorii ale muncii științifice în contabilitate. În acest scop, purtătorii de informații fixează operațiunile în momentul executării lor. Numai astfel este cu putință să fie semnalate, în orice moment, mișcarea valorilor, executarea la timp a planului, calculul costurilor, efectuarea unor calcule comparative, de unde rezultă și posibilitatea cunoașterii rezultatelor obținute, înlăturarea lacunelor, prevenirea și descoperirea acțiunilor dăunătoare.

Contabilitatea, bazîndu-se pe purtătorii informațiilor, înregistrarea la zi a operațiunilor, pretinde organizarea circuitului documentelor pentru a fi posibilă prelucrarea lor imediată[1]. Organizarea științifică a circuitului documentelor cere temeinice cunoștințe economice și unele de ordin tehnic.

Echilibristica de cuvinte în scop de a disimula conținutul real al faptelor, o nomenclatură a conturilor ce poate induce în eroare, procedeele de calcul contabil greoaie și risipitoare de energie și de timp, nu au ce căuta în cadrul contabilității. Totul trebuie să fie clar, corect și precis.

A simplifica metodele contabilității și a o face accesibilă colectivului de conducere este o sarcină permanentă a economistului contabil. Necesitatea simplificării privește și dările de seamă din care să se vadă clar rezultatul activității fiecărei întreprinderi în calcule de sinteză și tabele ușor de înțeles. Pentru prelucrarea și interpretarea completă și rapidă a informațiilor contabile, se impune o cît mai mare dezvoltare a mecanografiei. Mecanografia electronică sporește operativitatea fluxului informațional, asigură analiza micro și macro economică și creează astfel premisele deciziilor optime sub raport tehnic, economic și financiar. Dar în

---

[1] A se vedea pentru informare și lucrarea: Jerry Staro, *Elemente ale științei administrației*, traducere, Editura Politică, București, 1967.

Scanned with OKEN Scanner

afară de chestiunile de tehnică, unul din momentele hotărîtoare în organizarea contabilității și analizei economice este selecționarea cadrelor, ridicarea nivelului lor politic și profesional, justa lor utilizare și organizarea științifică a muncii.

Tendința este ca prin eforturi fizice și intelectuale cît mai mici, contabilii să poată realiza cît mai mult și în condițiile cele mai bune. Această cerință poate fi adusă la îndeplinire numai dacă metodele de lucru sînt raționalizate.

Metodele de lucru cu registre rigide și cu procedee de transcriere greoaie dintr-un registru într-altul, nu pot corespunde cerințelor de raționalizare. Cînd registrele sînt voluminoase și încărcate cu sute de conturi, ele devin pentru contabil o adevărată povară, iar conturile cu care nu se mai lucrează, îngreuiază munca de evidență. Registrele unice exclud diviziunea muncii. Transcrierile și raporturile dintr-un registru într-altul pe lîngă faptul că sînt un bogat izvor de greșeli și omisiuni, mai au și neajunsul de a prilejui un consum neproductiv de energie.

Din aceste și din alte considerațiuni se impune adoptarea unor metode dinamice care să sporească productivitatea muncii de evidență.

Pe plan mondial se folosesc mijloace ultramoderne de tratare a informației economice, cu viteze de lucru care se cifrează la milioane de operațiuni pe secundă. Ordinatoarele [1] și alte utilaje electro-mecanografice ușurează cunoașterea desăvîrșită a activității economice și indică totodată optimizări pentu a realiza deplin cerințele productivismului rațional: „cu cheltuieli minime să obținem rezultate maxime, economisind munca socială" (vezi fig. nr. 1).

Cine lucrează cu o mașină de contabilitate este scutit de calcule aritmetice și de greutatea scrisului cu mîna, dar nu este scutit de a face judecăți... [2]

Mașina ajută pe economistul contabil dar numai în ceea ce privește executarea lucrărilor de natură pur mecanică, raționamentul însă rămîne rezervat omului. Adunarea coloanelor unui registru sau centralizarea datelor pe o perioadă de calcul nu este un lucru ușor. Statele de plată pentru salariați în întreprinderile cu mii și mii de salariați, ori calculul prețului de cost sînt lucrări

---

[1] Vezi Dr. Frank Greenwood et Erwin M. Danziger, *Sélection, instruction et formation des Analystes de systèmes ordinateurs*, în Revista: Mécanographie — Informatique nr. 242/mars 1968.

[2] Voina D., *Contabilitate generală* — Brașov, 1947, Editura Academiei.

Scanned with OKEN Scanner

FLUXUL INFORMAȚIEI ECONOMICE ÎNTR-UN CALCULATOR ELECTRONIC CIFRIC UNIVERSAL

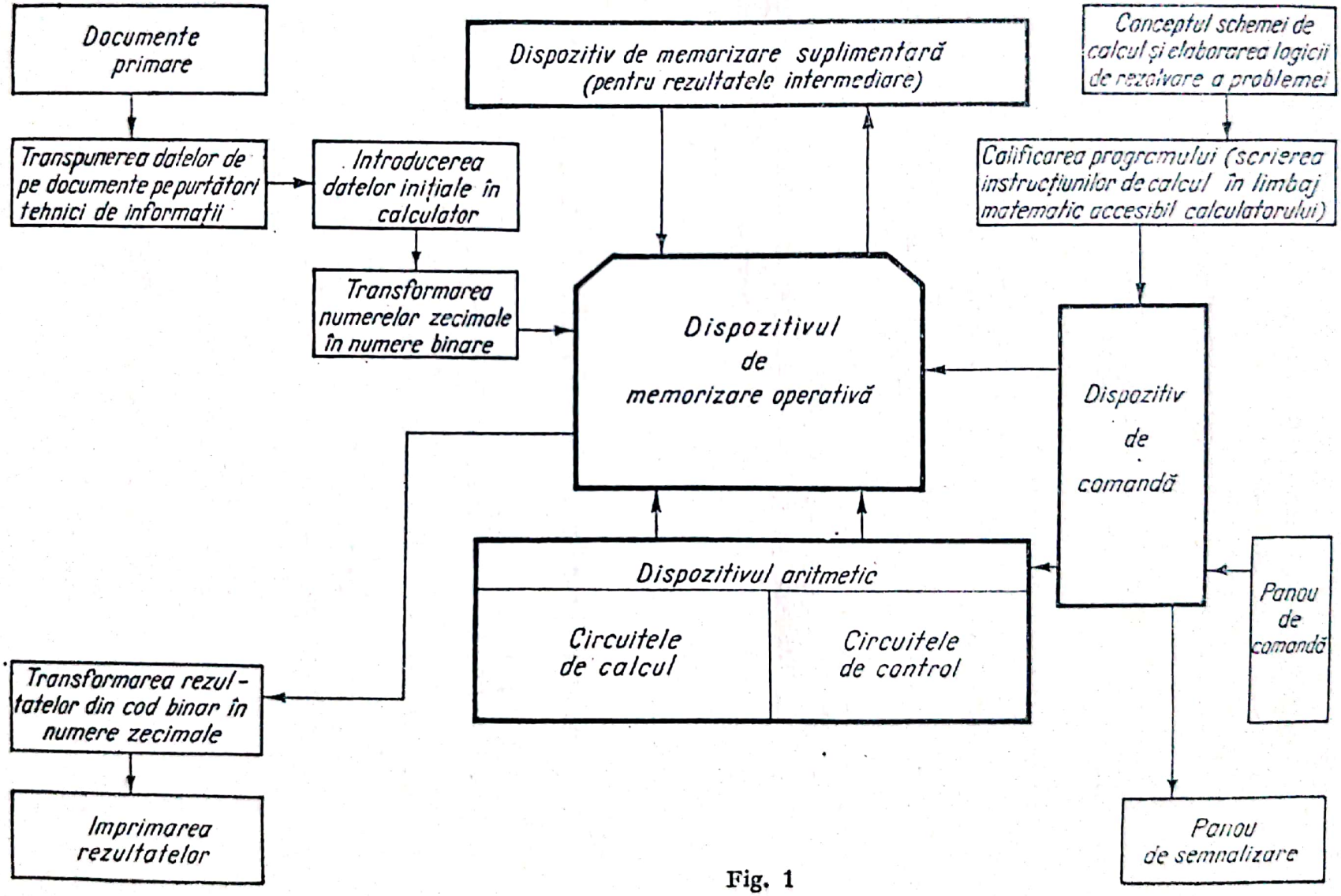


Fig. 1

destul de obositoare. Este suficient să ne gîndim chiar numai la aceste lucrări ca să putem înțelege cît de importante sînt serviciile pe care le fac mașinile moderne de contabilitate cînd iau asupra lor, în întregime sau în parte, calculele mintale sau eforturile manuale ale economistului. Documentele Congresului al IX-lea al P.C.R. stabilesc că se va extinde folosirea mijloacelor curente de mecanizare a muncii administrative și se va începe introducerea mecanizării complexe în activitatea de conducere a unităților economice, la elaborarea lucrărilor de proiectare, la întocmirea și prelucrarea evidențelor statistice etc., urmărindu-se totodată raționalizarea și simplificarea lucrărilor administrative [1].

Directivele Congresului al X-lea al Partidului Comunist Român cu privire la planul de dezvoltare economico-socială a României pe anii 1971—1975 și liniile directoare ale acestei dezvoltări pe perioada 1976—1980 fixează printre obiectivele și sarcinile de bază ale dezvoltării economico-sociale în perioada 1971—1980 „Promovarea largă a progresului tehnic în economia națională, extinderea proceselor tehnologice avansate, *introducerea tehnicii electronice de calcul în producție și gestiune* (sublinierea noastră), ridicarea calității produselor și asimilarea de noi produse, în pas cu cerințele revoluției tehnico-științifice, cu exigențele crescînde ale pieții interne și externe. [2]

Aspecte ale procesului formării contabilității în partidă dublă

Italia este țara de pe continentul european unde producția capitalistă s-a dezvoltat mai devreme ca în alte țări. Paralel cu această dezvoltare asistăm și la desființarea raporturilor de iobăgie. Iobagul s-a eliberat aici — spune Marx — înainte de a fi izbutit să-și asigure dreptul asupra pămîntului. De aceea, eliberarea îl preface de îndată în proletar care imediat își găsește stăpîni la orașe. Eliberarea iobagilor a fost determinată de nevoile industriei în ascensiune, care în Florența, de pildă, a luat formele tipice ale industriei manufacturiere. În Florența se dezvoltă, spre deosebire de celelalte orașe italiene, nu numai comerțul ci

---

[1] Congresul al IX-lea al Partidului Comunist Român, Ed. Politică 1965, pag. 777.

[2] Congresul al X-lea al Partidului Comunist Român, Editura Politică, București, 1969, pag. 672.

Scanned with OKEN Scanner

mai ales industria și băncile. În secolul al XIV-lea orașul Florența este considerat cel mai puternic centru financiar din Europa.

Veneția nu putea vedea cu ochi buni succesele comerciale ale Genovei și după lupte îndelungate, Veneția și-a asigurat supremația comercială.

O mare însemnătate capătă în orașele italiene folosirea cifrelor arabe și metodele de calcul răspîndite prin lucrarea lui Leonardo Pisano din anul 1202.

Pisano a scris în 1202 o lucrare de 459 pagini, în care bazat pe sistemul numerelor arabe tratează cele patru operațiuni fundamentale cu numere întregi și zecimale precum și diferite calcule cu aplicații practice la viața comercială. Se cunoaște faptul că în această perioadă, în care schimbul de bunuri ajunge la un volum considerabil, se înființează școli menite să dea o instrucție în direcția cunoașterii vieții economice, în mare dezvoltare. La Florența 1200 tineri învățau la șase școli, noile cunoștințe care se cristalizează în viața economică, „L'abaque et le calcul commerciel". Noile cunoștințe matematice cu cifre arabe și calculul comercial se dovedesc utile în viața orașelor italiene. Cît au fost de folositoare noile cunoștințe economice ne-o dovedește existența celor 6 școli de învățămînt practic economic în slujba activităților creatoare de valori. Învățămîntul acesta cu caracter aplicativ trebuie socotit ca o mare victorie și ca un început de viață nouă în domeniul economic.

Spre sfîrșitul evului mediu, se afirmaseră concepții noi despre viață, dar dezvoltarea științelor economice și a gîndirii economice întîrzie.

Lucrările lui Toma d'Aquino, Nicola Oresme etc., tratau problema dobînzii, despre monedă și altele asemănătoare.

În lumea aceasta a circulației valorilor economice se cerea inventată însă o busolă de orientare. O generalizare a practicii într-o teorie cuprinzătoare se lăsa de mult așteptată. Era firesc ca pe pămîntul Italiei — din bogata succesiune romană — să se nască un avînt spre concepții noi nu numai în literatură ci și în domeniul realității social-economice.

Măreața epocă a Renașterii a lărgit orizontul oamenilor și la deschis către forme mai înalte de viață. În Renaștere „planta umană" a înflorit bogat. Este o explozie a puterilor omenești în toate direcțiile. Individul vrea să știe, să cunoască în adevăr

Scanned with OKEN Scanner

realitatea, vrea să devină „uomo universale" — om universal. Italianul acestei epoci aspiră să-și însușească toate științele și toate măiestriile.

Leonardo da Vinci este pictor, arhitect și sculptor, filozof, poet și compozitor, matematician, fizician și anatomist, constructor de instrumente muzicale etc.

Michelangelo este sculptor, pictor, arhitect și poet. Leon Batista Alberti este pictor, arhitect, economist și moralist. Orînduirea sclavagistă dispreţuia munca și îndemînarea. Renașterea le prețuiește în gradul cel mai înalt. Activitatea profesională și producția manufacturieră, organizarea întreprinderilor și viața comercială intensă, toate solicitau ajutorul științelor și al tehnicii științifice. *În aceste împrejurări se simte necesitatea apariţiei unui studiu de economie concretă, acum o jumătate de mileniu.*

În adevăr, s-a aflat un cugetător care să aștearnă într-un tratat reguli de conduită economică inspirat din practica vremii. *El a fost Benedetto Cotrugli.* Din informațiile bibliografice reținem că Benedetto Cotrugli a jucat într-o vreme un rol politic important în Ragusa, locul său natal. Din Ragusa a fost exilat la Neapole și aici, în 1458, a terminat manuscrisul vast intitulat „Della mercatura e del mercante perfetto".

Lucrarea lui B. Cotrugli cuprinde patru părţi împărţite în cîte 50 de capitole. Sînt prezentate noțiuni despre comerț în general, se tratează, în lucrare, despre virtuțile civice și viața de familie a negustorului. Capitolul al XV-lea, din prima parte, autorul îl dedică contabilității. În capitolul intitulat „Dell'ordine de tenir le scritture mercantile" sînt prezentate reguli generale privitoare la mecanismul registrelor (strața = memoriale, jurnal = giornale și cartea mare = quaderno) precum și reguli pentru închiderea registrelor. Astfel Cotrugli are meritul de a fi cel dintîi autor, chemat să rezume într-o lucrare scrisă probleme de economie comercială și să prezinte esența contabilității în partidă dublă și rolul ei deosebit în viața economică.

Profesorii Galperin, Kiparisov și Leontiev arată[1] că Benedetto Cotrugli prezintă ținerea registrelor comerciale și înfățișează mecanismul lor într-o ordine care este posibilă numai la o deplină aplicare a contabilității duble.

---

[1] În lucrarea *„Curs teoretic de Evidență contabilă"*, traducere, București, 1949, pag. 234. Vezi și Baxter W.T.—S. Davidsohn, *Studies of Accounting Theory*, London, 1962, pag. 1—13.

Scanned with OKEN Scanner

Lucrarea lui Cotrugli a fost tipărită abia în anul 1573 și a doua ediție în 1602. De asemenea a fost tradusă în 1582 în limba franceză și editată la Lyon. Totuși, influența ei nu a fost prea mare. În schimb o influență covîrșitoare a exercitat asupra gîndirii secolelor următoare, lucrarea lui *Luca Paciolo „Tratatus de Computis et Scripturis"*, editată în 1494, scurt timp după inventarea tiparului de către Gutenberg.

Luca Paciolo s-a născut la Borgo San Lorenzo în 1445, a studiat la Veneția cu Domenico Bragallino, cunoscut ca specialist în matematică care l-a inițiat și l-a instruit în aritmetică și algebră.

În 1470, Paciolo compune prima sa lucrare, un tratat de matematică și apoi este atras de curentul la modă atunci, îmbrăcînd haina de călugăr și devenind astfel fratele Luca de Borgo San Sepulcri, cum îl găsim citat de autori în lucrările ulterioare.

Luca Paciolo a fost un eminent matematician. A predat lecții de matematică și algebră la Roma și la Neapole. A ocupat cîtva timp catedra de matematici în Milano și către sfîrșitul secolului al XV-lea se afla în Veneția. La Milano lecțiile sale au fost audiate și de Leonardo da Vinci. Către 1501—1502, era înscris în rîndul lectorilor școlii din Bologna. S-a stins din viață în 1509.

În 1494, la Veneția, s-a publicat cea mai de seamă lucrare a sa sub titlul „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita". Enciclopedia italiană precizează că lucrarea lui Paciolo este înscrisă în istoria matematicii pentru că este primul tratat general de aritmetică practică și algebră și pentru că această carte, pentru prima oară, tratează problema calculului în partidă dublă. Paciolo exercită o puternică influență asupra contemporanilor săi: Leon Batista Alberti, Leonardo da Vinci etc. și cu aceeași tărie, poate mai mult, influența se resimte în sfera științelor economice.

Științele economice au venit mai tîrziu în marea familie a științelor. Totuși la 1494, alături de aritmetică și geometrie, Paciolo abordează probleme de economie concretă dezvoltînd într-un „tratat" contabilitatea dublă. Lucrarea lui Paciolo se împarte în două părți principale: aritmetica și geometria. A doua secțiune din partea întîi cuprinde în al XI-lea „tratat" cea dintîi descriere imprimată a sistemului de calcul contabil digrafic.

Sistemul de calcul economic prezentat de Paciolo are în centrul său contul „Capital". Sesizarea pe care o face Paciolo cu prilejul trecerii operațiunilor din inventar în jurnal este remarca-

Scanned with OKEN Scanner

bilă. El formulează prima egalitate folosind doi termeni, „casa" și „capital". Analizînd înțelesul acestora el formulează o judecată care s-a ridicat la rangul de principiu. Prin „casa" se înțelege a ta proprie și prin „capital", averea ta prezentă. Acest „capital" trebuie să fie trecut(pentru numerar)ca creditor și „casa" ca debitor.

„Trebuie să știi că din toate posturile pe care le-ai format în jurnal, se fac întotdeauna cîte două în cartea mare, anume unul în debit (dare) și altul în credit (avere)" [1].

Se desprinde ideea că acum 478 de ani noțiunea de „capital" exprima într-o singură sumă valoarea totală a mijloacelor inițiale de lucru, de unde rezultă egalitatea A = C (avere = capital).

Așezarea contului „capital" în centrul sistemului de conturi la 1494, invederează puternic noile relații de producție ce s-au ivit ca urmare a începutului descompunerii societății feudale. Caracterul progresist pentru acea vreme al lucrării lui Paciolo, caracterul ei e clasă, se observă din faptul că el luptă împotriva feudalismului în descompunere și glorifică rolul capitalului comercial. Despre importanța negustorului și despre comerț, Paciolo pomenește în repetate rînduri în tratatul său.

De pildă Paciolo spune: „se cere mult mai mult pentru a fi un bun negustor decît pentru formarea unui doctor în drept", sau capul negustorului a fost nu o dată comparat cu un cap ce are „o sută de ochi" și, în fine, afirmă Paciolo răspicat că: „negustorii trebuie să ocupe un loc de frunte printre ceilalți locuitori ai Italiei".

Prin aceasta se relevă în mod pronunțat caracterul de clasă al concepției sale și al teoriei noi progresiste, pe care o elaborase. Într-adevăr el a elaborat o teorie legată de realitatea social-economică și a construit un sistem de calcul asupra valorilor aflate în mișcare. [2]

Paciolo pornește de la inventar și fundamentează tehnica operațiunilor economico-contabile, în straţă-jurnal, și cartea mare, scoțînd astfel la iveală Scrittura doppia, metoda clasică venețiană, care de fapt exista în practică.

Mai departe Paciolo utilizează contul ca un mijloc de calcul și stabilește „o cheie" a contabilității duble numită „bilancio".

---

[1] Luca Paciolo, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Veneția, ediția 1523.

[2] Dr. Joseph Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956.

Scanned with OKEN Scanner

Bilancio este balanța de verificare care înfățișează aspectul nou al aplicării sistemului de calcul digrafic realizat prin egalitatea D = C.

Sistemul lui Paciolo cuprinde conturi pentru cunoașterea mișcării banilor, a lucrurilor mobile și imobile, pentru mărfuri și decontări. Profitul își află justificarea în concepția lui Paciolo prin însăși crearea unui cont distinct „Profit și pierdere" sau cum îl numea el „Pro e Danno", sau „Avanzi e Dizavanzi". Paciolo stabilește corelația dintre contul „Profit și Pierdere" și contu „Capital" și indică astfel poziția rezultatelor în sistemul său. Regulile lui Paciolo, închegate într-o teorie unitară și observațiile lui, privind un grup de fenomene social-economice au devenit un sistem științific în momentul cînd ele s-au axiomatizat.

Privită sub unghiul progresivității, teoria creată în 1494, în legătură cu „partida dublă", a rămas o teorie deschisă, adică capabilă să se îmbogățească tot timpul cu valori noi care pot să contrazică pe cele vechi și să asigure astfel progresul disciplinei. Inventarea contului ca mijloc de calcul și însăși Scrittura doppia cu mănunchiul de reguli cristalizate într-un sistem prezentat de Paciolo, coincide cu marile călătorii, cu marile descoperiri geografice și științifice dar și cu început de viață economică. Epoca modernă primește în rîndul primelor mijloace de progres un tratat de economie comercială și un sistem de calcul aplicat la realitățile vieții economice — sistemul de contabilitate în partidă dublă. Paciolo a scos din practică regulile sale și a generalizat practica. El spune: „ne vom ține de uzul practicii orașului nostru venețian".

Scoasă din practică, această nouă sistematizare de cunoștințe află teren de aplicare în cîmpul vieții economice, ale cărei manifestări le înregistrează, iar printr-o metodă specifică stabilește rezultatele.

Odată cu apariția lucrării lui Paciolo se deschide în domeniul economic, un curent de gîndire privind organizarea activităților economice, în vederea obținerii bunurilor în cantitate cît mai mare și cu consumuri de valori cît mai mici.

Ideile înscrise de Paciolo în lucrarea sa, la 1494, erau într-o poziție de independență față de artele liberale (gramatica, logica retorica, aritmetica, muzica și astronomia), care dădeau titlul de „Maître es arts" celui ce le poseda. Noua teorie era o construcție aparte, îndreptată spre cunoașterea vieții economice în plină dezvoltare.

Scanned with OKEN Scanner

Este bine să știm că așa cum secolele XIII și XIV erau frământate de diferite curente filozofice care reușeau să formeze școli noi, tot așa pe la sfîrșitul sec. al XV-lea și începutul sec. al XVI-lea magistrii în „arta calculului economic" și în predarea noii arte, — Scrittura doppia — formau adevărate școli și din multe părți veneau tineri să-i asculte și să dobîndească noua învățătură. Mărturisirea lui Matthaus Schwartz, fost șef contabil la firma Fugger din Augsburg este grăitoare. El a călătorit prin orașele italiene și la Genova a început să învețe contabilitate dublă.

Nu a găsit un „magistru"... deși erau destui... și abia la Veneția a aflat un maestru cu numele de Antonio Fior, care avea o mare reputație. Lukaci Rem, care își făcuse ucenicia în Italia, trimite pe fiul său Iacob, de asemenea, în Italia, la cei mai renumiți magistri, să învețe „afacerile, calculul și contabilitatea".

Pe pămîntul Italiei, ideile înscrise în tratatul lui Paciolo s-au răspîndit în orașele italiene din nord-vest apoi în Germania, în Franța, Țările de jos, Anglia și în răsărit, în direcția Cracovia-Moscova-Novgorod.

Influența gîndirii pacioliene se resimte secole de-a rîndul asupra operelor economice și asupra uzanțelor comerciale.

* * *

Contabilitatea îmbină într-o armonie perfectă teoria abstractă cu realitatea fenomenelor pe care le studiază și prin mecanismul sistemului de conturi furnizează informații asupra dinamicii activității economice. Contabilitatea s-a afirmat în viața social-economică unde a contribuit și contribuie în mare măsură la stabilirea ordinei economice și a echilibrului financiar.

De la teoria savantului matematician Luca Paciolo, care a dat impuls calculului contabil digrafic, mulți gînditori au adus contribuții la fundamentarea unor concepte și modele raționale, stabilind reguli cu valoare de aplicare universală.

Gîndirea contabilă evoluează astăzi, pe plan mondial, în direcția stabilirii principiilor teoretice fundamentale care să îngăduie, în plus, perfecționarea metodelor de lucru și folosirea electronicii în tratarea informațiilor contabile în vederea dezvoltării analizei comparative și a muncii de concepție.

Contabilitatea s-a afirmat ca factor educativ în economia popoarelor. Ea se înscrie în rîndul factorilor de progres social-economic prin disciplinarea activităților creatoare de valori.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL I

OBIECTUL CONTABILITĂȚII

1. DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

O disciplină științifică independentă are un domeniu unitar, un obiect unic, de cercetare. *Obiect propriu unei științe înseamnă o categorie de fapte, un anumit grup de fenomene, de care se ocupă numai știința respectivă, le interpretează dintr-un anumit unghi de vedere stabilind raporturi invariabile între fenomene și cauzele care le-au produs, într-un cadru de categorii specifice.*

Contabilitatea a existat în toate orînduirile sociale și obiectul ei l-a format mișcarea valorilor în procesul de reproducție. Reînnoirea neîntreruptă a producției sociale constituie procesul de reproducție care este o necesitate a existenței omenești.

Ceea ce trebuie observat în procesul de reproducție, indiferent dacă are loc pe aceeași scară sau pe scară lărgită, este faptul că desfășurarea lui provoacă mișcări de valori în urma unor fapte concrete, iar mișcările de valori constituie materia ce formează obiectul contabilității.

Procesul reproducției lărgite presupune în toate compartimentele economiei naționale o mișcare continuă a produsului social în forma lui concretă. Printr-un sistem informațional propriu contabilitatea reflectă și controlează mișcările de valori care au loc în legătură cu producția, repartiția, circulația și consumul ca părți componente ale procesului reproducției și stabilește rezultatul final al circuitului acestor mișcări de valori într-o perioadă determinată.

***

Producția este activitatea îndreptată în direcția adaptării bogățiilor naturii la nevoile omului, spre a se crea bunuri desti-

Scanned with OKEN Scanner

nate satisfacerii trebuințelor. Într-un proces de producție se regăsesc întotdeauna forța de muncă, obiectele muncii și uneltele de muncă. În obiectivul de cunoaștere a contabilității intră toate aceste elemente. În procesul producției contabilitatea evidențiază consumațiunile valorice și calculează prețul de cost pe unitate de produs. Se evidențiază cantitatea de produse realizate, comparativ cu consumul de muncă, de materii și materiale și de mijloace fixe. Prin calculele ei sistematice contabilitatea furnizează date referitoare la volumul lucrărilor de investiții și reparații, indică îndeplinirea planului pentru punerea în exploatare a noilor mijloace de producție și date privind finanțarea.

În rezumat, în sfera producției, contabilitatea reflectă dinamica și corelația tuturor elementelor activității de producție.

Repartiția stabilește partea din produsul social care trebuie să satisfacă necesitățile procesului de reproducție și partea care intră în consumul individual al celor ce muncesc. (vezi fig. 2).

Procesul repartiției intră în obiectul de cercetare al contabilității. Se contabilizează cheltuielile pentru înlocuirea mijloacelor de producție consumate, plata salariilor, reținerile pentru satisfacerea nevoilor colective ale oamenilor muncii și vărsarea acestor rețineri, vărsămintele în contul beneficiului rezultat din activitatea economică etc.

Schimbul reprezintă circulația mărfurilor și prin mijlocirea lui se stabilește legătura dintre diferitele ramuri ale economiei naționale. În acest sector contabilitatea observă și stabilește intrarea mărfurilor, volumul vînzărilor, stocul existent în depozite și cheltuielile de circulație.

Consumația este actul final sau momentul ultim al procesului de reproducție marcînd în același timp începutul repetării acestui proces. Deosebim două feluri de consum: consum de producție și consum individual.

Consumul productiv apare sub forma unor cheltuieli de producție și se reflectă în contabilitatea producției. Consumul individual se referă la satisfacerea trebuințelor de alimente, îmbrăcăminte și locuință ale omului. Calculele contabilității nu se extind decît parțial asupra acestora din urmă.

În legătură cu consumul individual sînt aspecte ce se cer a fi remarcate. Astfel, contabilitatea reflectă prestațiile de servicii al căror efect intră în consumațiunea individuală, cum ar fi activitățile cu caracter cultural-social și deservirea de locuințe

Scanned with OKEN Scanner

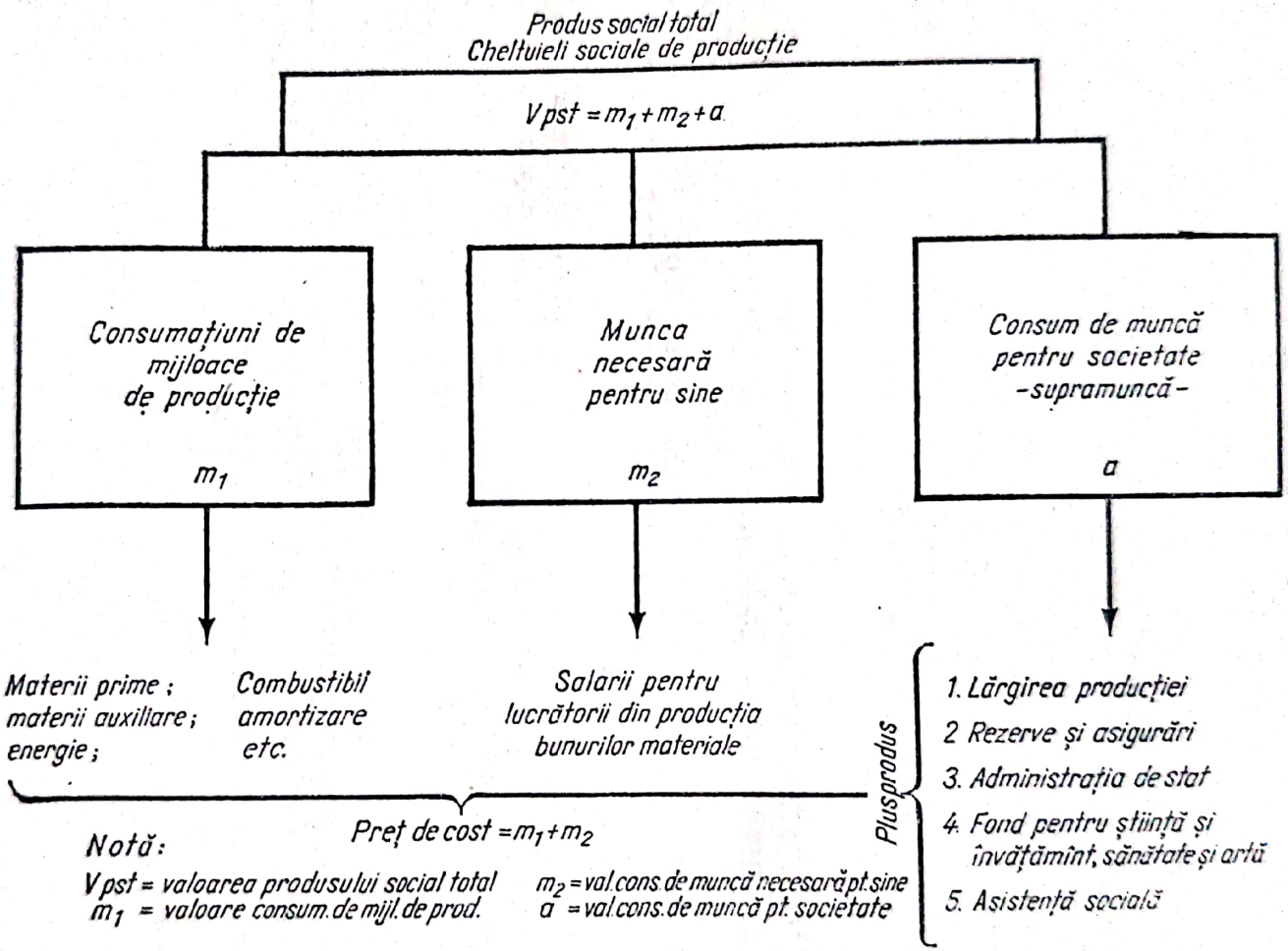


Fig. 2 Produsul social total.

(mijloacele materiale și bănești destinate în acest scop, precum și cheltuielile aferente).

La unitățile și organizațiile care se ocupă cu prestații de servicii, obiectul contabilității îl constituie mijloacele care ajută la executarea acestor operațiuni, precum și procesul efectuării lor atît în ce privește cheltuielile exprimate în bani cît și recuperarea lor.

Obiect al contabilității sînt și raporturile economico-juridice, care iau naștere între unitățile economiei naționale și care determină decontări bănești între ele.

În domeniul producției imateriale în legătură cu opere de știință, de artă, de cultură, contabilitatea evidențiază și controlează consumul de bani și de materiale în legătură cu această producție și proveniența acestor mijloace.

a. Organismele social-economice creatoare de valori-perimetru de studiu al contabilității

Activitatea economică se desfășoară după plan în cadrul unităților economiei naționale.

Unitățile economiei naționale sînt profilate pentru multiple scopuri în strînsă dependență de sarcinile planului de stat și de cerințele legii economice fundamentale a socialismului. Privite în această lumină, unitățile social-economice se diversifică în multiple întreprinderi de stat, instituții, organizații economice, trusturi și centrale.

În vederea realizării scopurilor pentru care ele au fost create, aceste unități sînt înzestrate cu mijloace economice. Fenomenele economice și relațiile juridice care iau naștere în cadrul întreprinderilor, centralelor industriale, instituțiilor și organizațiilor social-economice provoacă astfel o permanentă mișcare valorică a mijloacelor și resurselor.

Mijloacele de producție pe care le administrează întreprinderea industrială de exemplu, sînt treptat, sau integral, consumate sub acțiunea forței de muncă. Din procesul de producție se obțin noi produse. În procesul de valorificare aceste produse se vînd altor întreprinderi la un preț echivalent cu cheltuielile de producție plus acumularea. Mijloacele bănești obținute prin realizarea produselor în sfera desfacerii se regăsesc apoi în sfera aprovizionării sau producției pentru reînnoirea mijloacelor de pro-

Scanned with OKEN Scanner

ducție consumate (investiții, achiziții de materiale), pentru plata salariilor și repartizarea acumulărilor după destinație. Contabilitatea observă aceste mișcări de valori pe care le provoacă fenomenele economice și relațiile juridice, le descrie, le reprezintă cifric și calculează rezultatele activității economice, pe o perioadă determinată.

Bineînțeles și în cadrul instituțiilor bugetare au loc mișcări de valori. Acestor unități li se distribuie mijloace de lucru ca părți ale venitului național. Instituțiile bugetare le consumă sau le redistribuie în conformitate cu obiectivele specifice în ramurile lor de activitate.

Întreprinderile, instituțiile și organizațiile economice, centralele industriale devin obiect de studiu, reprezentînd fiecare o *unitate de calcul, evidență și analiză economică*, oferind astfel cîmp de aplicare principiilor teoretice ale contabilității. Sub această denumire definim acea unitate economică în limitele căreia contabilitatea ia forme complete pentru supravegherea și controlul mijloacelor și resurselor într-o perioadă gestionară. Prin urmare nu numai celulelor economiei naționale, ci tuturor instituțiilor și organizațiilor cu funcțiuni îndreptate în direcția aceluiași scop comun de a întreține și a asigura prosperitatea vieții economice și sociale, le sînt accesibile calculele contabilității pentru că viața lor pulsează prin felurite mișcări de valori care se produc, se transformă și circulă în cadrul economiei naționale.

Obiectul evidenței contabile trece dincolo de limitele întreprinderii și cuprinde astfel existența, mișcarea, transformarea, rezultatul final și controlul mișcării și transformării mijloacelor economice și pe scara întregii economii naționale. [1]

În concluzie: *contabilitatea observă ansamblul mișcărilor de valori exprimate în bani, într-un perimetru de mică sau mare întindere (întreprindere, instituție, centrală industrială, ramură etc.), precum și raporturile economice-juridice care iau naștere între unitățile economiei naționale și care provoacă decontări bănești între ele; calculele contabilității reflectă deodată mișcarea și transformarea mijloacelor economice precum și resursele în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de reproducție.*

* * *

[1] Prof. dr. I. Mărculescu și colab.: *„Bazele evidenței contabile"* Ed. St. București, 1960, pag. 35.

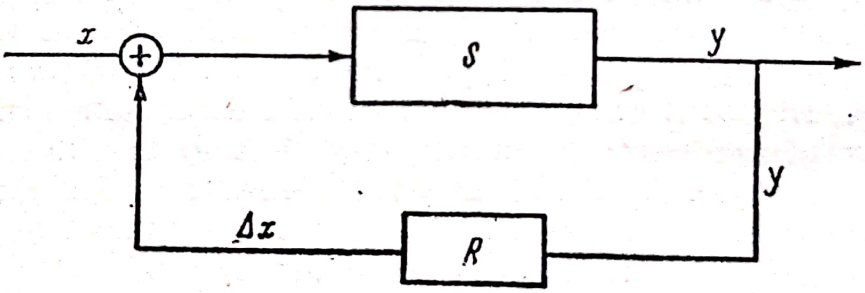
Scanned with OKEN Scanner

Tipul reprezentativ de unitate economică creatoare de valori în care aprovizionarea, producția și desfacerea se succed cu regularitate, este întreprinderea industrială. Ea reprezintă unitatea de bază a întregii economii naționale.

Întreprinderea industrială, în economia națională, este o unitate de sine stătătoare și o organizație specializată care îndeplinește un complex de procese de producție și are ca rezultat o producție anumită, stabilită ca sarcină de plan. Ca unitate de producție întreprinderea are răspundere deplină pentru organizarea și desfășurarea activității economice și pentru o mai mare mobilitate în îndeplinirea atribuțiilor ce-i revin din planul de dezvoltare a economiei naționale. Prin urmare întreprinderea trebuie privită ca o unitate de bază a economiei naționale în care se realizează producția materială și în care se înfăptuiește concret progresul în eficacitatea factorilor economici fundamentali — oamenii și tehnica.

Constituind un ansamblu de elemente legate între ele printr-un lanț de acțiuni cauză-efect, întreprinderea poate deveni cîmp de aplicare pentru cibernetică.

Ea poate fi considerată ca un sistem economic-cibernetic.



1) $y = Z \qquad y = Sx$

2) $y \neq Z \qquad \Delta x = Ry$

$y = S(x + \Delta x)$

$y = Sx + SRy$

a) $y = \dfrac{S}{1 - SR}\, x$

b) $x = \dfrac{1 - SR}{S}\, y$

c) $\Delta x = \dfrac{y - Sx}{S}$

$\boxed{S}$ = Sistemul reglat

$\boxed{R}$ = Sistemul regulator

S = Capacitatea de trecere (transmitanța) a sistemului reglat $\dfrac{y}{x}$

Scanned with OKEN Scanner

$\boxed{S} + \boxed{R}$ = Sistem de reglare

R = Capacitatea de trecere a sistemului regulator

x = Starea de intrare
y = Starea de ieșire

Δx = Starea de ieșire a regulatorului

Z = Valoarea de comandă

Fiecare întreprindere are autonomie în conducere și în gestiune. Înțelegem prin aceasta că întreprinderea este înzestrată de stat cu mijloace de producție necesare desfășurării activității economice. Conducerea întreprinderii este răspunzătoare de eficiența mijloacelor cu care a fost dotată.

Întreprinderea se dezvoltă într-o independență economică operativă, cuprinsă între anumite limite determinate de existența proprietății socialiste asupra mijloacelor de producție și de necesitatea conducerii centralizate din partea statului, a întregii economii naționale. O întreprindere este un organism economic care îndeplinește potrivit unui plan de acțiune sistematic, funcțiuni de natură economică.

Eficiența economică maximă este firul călăuzitor în activitatea economică. „Fiecare leu investit trebuie să aducă un beneficiu. Fără aceasta... producția nu-și atinge scopul“ [1]. Subliniem că unitatea socială a unei activități economice, singură nu justifică rațiunea de a fi a unei întreprinderi. Întreprinderea trebuie să fie rentabilă. Rentabilitatea este o noțiune ce se aplică de la general la particular, de la ansamblul economiei la unitățile creatoare de valori și la fiecare produs.

Unitatea superioară întreprinderii este centrala industrială, combinatul sau grupul de întreprinderi. Ca unități economice autonome, ele sînt coordonate și controlate de ministerul de resort și sînt dotate cu mijloace materiale și bănești. Ele sînt organizate prin gruparea mai multor întreprinderi cărora le acordă asistență tehnico-științifică și în general, le creează condiții pentru desfășurarea normală a producției. De asemenea organizează cooperarea dintre întreprinderi și controlează modul cum întreprinderile îndeplinesc sarcinile de plan.

---

[1] N. Ceaușescu, *Cuvîntarea rostită la Consfătuirea Organizației de partid a orașului București*, iunie, 1965. Ed. Politică 1965.

Scanned with OKEN Scanner

b. Gestiunea economică. Rolul contabilității în conducerea gestiunilor economice

Centralele industriale, combinatele și grupurile de întreprinderi precum și unele întreprinderi se conduc după principiul gestiunii economice.

Acțiunea de a organiza științific producția pe baza calculului economic previzional, folosirea eficientă a resurselor de care dispune unitatea economică, comensurarea și compararea cheltuielilor cu rezultatele dobîndite, acoperirea cheltuielilor din venituri proprii și asigurarea rentabilității dau conținut științific noțiunii de gestiune economică. Recuperarea cheltuielilor sociale și asigurarea rentabilității sînt condițiile de bază ale gestiunii economice proprii.

Ca organism lucrativ al economiei naționale întreprinderea contribuie pe măsura posibilităților sale la sporirea venitului național și la sporirea puterii economice a țării. Gestiunea economică *invederează pe de o parte administrarea chibzuită a mijloacelor de producție, iar pe de altă parte indică răspunderea pentru păstrarea și mînuirea fondurilor unei întreprinderi.* Autonomie în gospodărirea mijloacelor și resurselor, extinderea relațiilor economice directe între diferitele unități, cointeresarea și răspunderea materială pentru activitatea depusă, sînt trăsături de bază ale gestiunii economice proprii. Autonomia în organizarea și gospodărirea resurselor se leagă organic cu cunoașterea deplină a sarcinilor de plan. Fondurile de producție și de circulație, cuantumul lor se cere a fi corelat cu condițiile concrete în care se desfășoară activitatea planificată și cu *volumul acumulărilor* pe care le va realiza întreprinderea socialistă.

Concomitent cu autonomia gestionară se impune *cointeresarea întreprinderii* în efortul ei major, *pentru constituirea de fonduri destinate producției și investițiilor din rezultatele propriei lor activități.*

Lărgirea atribuțiilor și competențelor păstrează întreprinderii dreptul de *a intra în relații directe cu terțe persoane.*

Întreprinderea are deci personalitate juridică. Extinderea relațiilor directe dintre diferitele unități ale economiei sporește competența și operativitatea.

Unitățile economiei naționale vor avea ca și pînă acum dreptul de a obține credite bancare, să încheie contracte economice și să-și asume răspunderi de producție pe plan național și internațional.

Scanned with OKEN Scanner

În limitele fixate de centrala industrială, combinat sau grup, întreprinderea capătă competențe sporite în aprobarea documentației tehnice pentru investiții și achiziționarea de utilaje. La fel în privința încheierii de contracte cu furnizorii și antreprenorii atît pentru lucrările de dezvoltare cît și pentru cele de modernizare.

Sub aspect organizatoric administrativ, *întreprinderea este condusă de un Comitet al oamenilor muncii.* Comitetul oamenilor muncii funcționează ca organ deliberativ și își desfășoară activitatea pe principiul muncii colective. Comitetul oamenilor muncii va fi compus din cadrele de conducere permanente ale întreprinderii: directorul, care este și președintele comitetului, directorul tehnic, directorul economic, șefii unor compartimente de muncă, precum și din reprezentanți ai salariaților. Conducerea colectivă devine principiul călăuzitor în economie, iar gîndirea și decizia colectivă elimină măsurile arbitrare. Ca un laitmotiv al conducerii științifice în noua etapă de dezvoltare a României stă aplicarea sistemului de cointeresare materială.

Sistemul de cointeresare materială are un rol hotărîtor în asigurarea progresului și creșterii multilaterale a economiei naționale.

În el se îmbină în mod armonios interesele personale ale fiecărui om al muncii cu interesele generale ale statului socialist.

În reglementările preconizate de Directivele Plenarei C.C. al P.C.R., se are în vedere ca repartiția după muncă să fie indisolubil legată de răspunderea materială.

În desfășurarea activității productive cel care va munci mai bine va fi remunerat în funcție de rezultatele obținute iar cei ce provoacă pagube vor răspunde material de daunele produse.

Funcționînd pe baza gestiunii economice proprii și avînd mijloace de producție evaluate în etalon bănesc, *întreprinderea este obligată să-și organizeze calculul economic și un sistem informațional propriu.* Fiecare unitate economică cu gestiune economică deplină are contabilitate proprie, încheie bilanțul, contul de beneficii și pierderi și prezintă periodic dări de seamă asupra activității desfășurate. În vasta mișcare a valorilor, calculele contabilității aduc cunoaștere, echilibru și prevedere stabilind rezultatele. Bilanțul înfățișează în economia națională centralizat și sistematic, în expresie valorică, datele contabilității sub formă de sinteze asupra mijloacelor economice și provenienței lor, precum și rezultatele unei perioade de gestiune economică, în scopul

Scanned with OKEN Scanner

elaborării prognozelor, a studiilor previzionale și pentru luarea deciziilor de mare randament. (vezi fig. 3).

În virtutea acestor trăsături caracteristice ale gestiunii economice proprii conducerea întreprinderii este datoare să solicite sprijin organelor superioare și să depună *efort propriu* pentru modernizarea continuă a producției introducînd neîntrerupt cuceririle științei în organizarea producției și a muncii. Eficiența economică și efortul propriu pe care-l depun în mod constant întreprinderile pentru a obține beneficii pot fi urmărite numai dacă constantele gestiunii economice sînt exprimate prin parametri corect formulați.

Perfecționarea sistemului informațional cu indicatori generali, obligatorii și indicatori orientativi, în condițiile adîncirii interdependenței între sectoare și ramuri furnizează o informatică capabilă să asigure cunoașterea la întreprinderi, la centralele industriale, la ministerele economice și pentru sinteza economică a rezultatelor pozitive *(beneficiul)* sau deficiențele dacă se ivesc și bineînțeles cauzele care le dau naștere.

Statul controlează activitatea întreprinderii din punct de vedere al folosirii eficiente a mijloacelor de producție cît și din punct de vedere al respectării cadrului legal al exercitării drepturilor și îndeplinirii angajamentelor. Nu este vorba numai de controlul valoric — de controlul prin leu — prin intermediul căruia statul urmărește, cu ajutorul banilor, felul cum întreprinderile îndeplinesc indicatorii stabiliți în plan, sesizînd prin calculele contabilității rezultatele pozitive și lipsurile. Controlul prin leu se realizează comparîndu-se permanent cheltuielile cu veniturile și se asigură în cadrul relațiilor bănești între întreprinderi și organizații economice, cu Banca Națională și cu celelalte organe financiare. *Controlul este o dimensiune a gestiunii economice.* Prevenirea, descoperirea și lichidarea fenomenelor generatoare de rezultate negative și pagube sînt atributele controlului și ele se extind asupra situației economice și financiare în toate sectoarele.

2. ETAPE ÎN DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

Definirea clară a obiectului contabilității a constituit o preocupare de prim ordin încă la primii teoreticieni ai contabilității.

Luca Paciolo, eminent matematician al secolului al XV-lea definește obiect al contabilității „tot ceea ce după părerea negus-

Scanned with OKEN Scanner

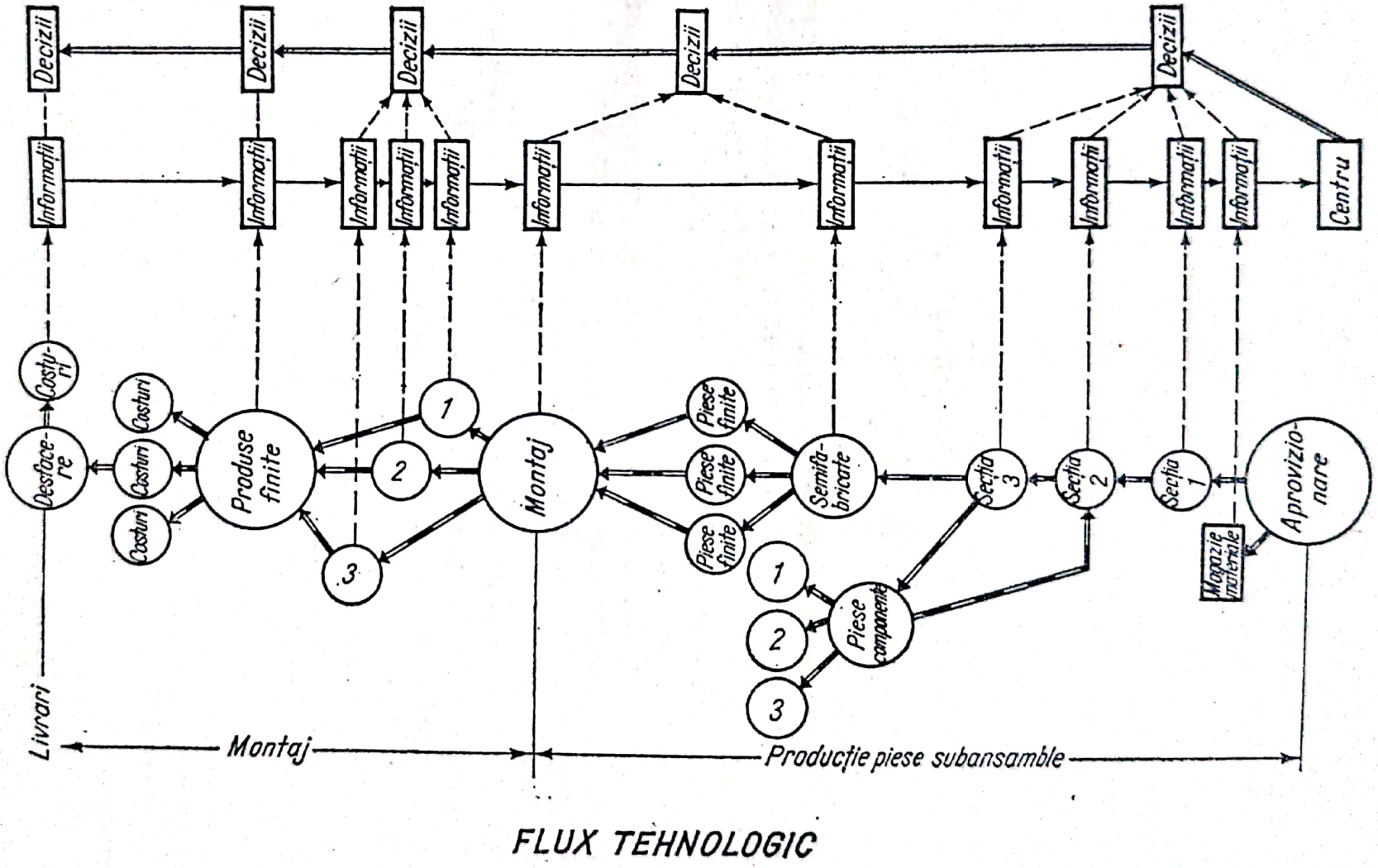


Fig. 3 Reflectarea fluxului tehnologic în fluxul informațional

torului îi aparţine pe lume, ca avere mobilă şi imobilă, precum şi toate afacerile mari şi mărunte, în ordinea în care au avut loc".

Era firesc şi logic ca tratatul lui Paciolo să prezinte obiect al contabilităţii capitalul, privit ca o sumă abstractă, averea mobilă şi imobilă a caselor de comerţ, observarea mişcărilor de valori şi rezultatele dobîndite de pe urma tranzacţiilor comerciale de orice fel. Sîntem în perioada renaşterii pentru toate artele şi măiestriile, în epoca înfloririi comerţului şi băncilor. Intră în preocupările contabilităţii calculul periodic, cantitativ şi valoric, precum şi unele calcule aferente formării preţurilor.

Reluînd firul ideilor teoretice din lucrarea lui Paciolo şi observînd netăgăduitele foloase ale contabilităţii în perioada dezvoltării ascendente a capitalismului, mulţi autori înfăţişează această disciplină ca un factor de progres şi demonstrează importanţa aplicării principiilor ei în toate manifestările vieţii economice. Ia naştere o bogată literatură economică contabilă şi se dezvoltă concepţii noi în legătură cu calculul contabil digrafic şi analiza comparativă bazată pe cifrele contabilităţii. [1]

Aproape în fiecare ţară se dezbate fundamentul ştiinţific al contabilităţii şi se adaugă cîte o verigă în lanţul teoriilor contabile. Franţa se remarcă în mod deosebit, nu numai prin numărul şi calitatea lucrărilor contabile, ci şi prin influenţa autorilor cu renume. Şcoala franceză reprezentată prin Samuel Ricard, Betrand François Barrême şi Ed. Degranges tatăl, dezvoltă conceptele teoretice şi practice ale contabilităţii. Preocupări directe în legătură cu obiectul şi metoda întîlnim în secolul al XIX-lea.

„Contabilitatea are ca obiect — spune R. P. Coffy — soluţionarea următoarei probleme: dat fiind un capital compus de o manieră comună, destinat a fi folosit în mod succesiv total sau în parte, în diverse întrebuinţări şi a suferi din anumite cauze modificări în mărimea şi natura lui, ea trebuie să urmărească acest capital în transformările lui succesive, să determine la o epocă fixată după voinţă, natura şi poziţia fiecăreia din părţile sale, sporirile şi reducerile pe care le-a suferit, să facă a se cunoaşte cauzele acestor variaţii şi partea ce fiecare cauză a avut fie în efectul total, fie în fiecare efect parţial". [2]

---

[1] Vezi în această privinţă: Melis Federigo — *Storia della Ragioneria*, Bologna, 1950.

[2] R.P. Coffy: *„Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres a parties dubles"*, Ed. II, Paris, 1833.

Scanned with OKEN Scanner

Gîndirea contemporană lasă contabilității orizontul deschis spre orice înnoire și demonstrează caracterul universal al materiei înregistrabile în conturi. Se fac tot mai dese încercări de a supune contabilitatea unui tratament științific.

După o perioadă de declin, pe pămîntul Italiei, locul de naștere al contabilității duble, autorii pregătesc înflorirea științei conturilor și ridică literatura contabilă pe noi trepte. Școlile lombardă, toscană și venețiană își au fiecare reprezentanți strălucițI.

Promotorul contabilității științifice în Italia este *Francesco Villa*, reprezentantul școlii lombarde. În concepția lui Villa contabilitatea conține un complex de teorii economice administrative aplicate la arta de a ține conturile sau registrele. Domeniul de aplicare al contabilității este economia întreprinderii și administrarea patrimoniului iar în final controlul gestiunilor.

În lucrarea sa „Elementi di amministrazioni e contabilita" (1850) Villa *consideră matematica și ținerea registrelor două instrumente ale contabilității, iar contul capătă un rol economic deosebit în cunoașterea patrimoniului.*

Numele lui Cerboni, reprezentantul școlii toscane rămîne legat de logismografie. Teoria logismografică consideră că toate operațiile administrative dau loc la raporturi de debit și de credit între persoane fizice sau juridice capabile de drepturi și de obligații prin ele sau reprezentanții lor care au interes sau exercită o acțiune în întreprindere. Lucrarea lui Cerboni „La Ragioneria scientifica" (1886) dezvoltă concepția juridico-administrativă în contabilitate.

Fondatorul școlii venețiene, Fabio Besta creează o teorie proprie bazată pe valoarea obiectului contului. În lucrarea sa „La Ragioneria", Besta consideră contabilitatea, știința controlului economic, ea fiind prin natura sa o știință de calcule concrete sau materiale. La Basel, apare, în 1890, o lucrare a autorului Johann Fr. Schär, care își propune să cerceteze fundamentul științific al contabilității.[1].

Schär consideră obiect al contabilității mișcarea capitalului individual, circuitul valoric și cantitativ al bunurilor corporale și incorporale dintr-o întreprindere privată, precum și calculul

---

[1] J. Fr. Schär: *„Versuch einer wissenchaftlichen Behandlung der Buchhaltung"*, Basel, 1890.

Scanned with OKEN Scanner

rezultatelor economice.[1] Schär este autorul care-i acordă contabilității un caracter prospectiv: „Contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, îndrumătorul prezentului și consilierul indispensabil al viitorului"[2]. Avînd ca punct de plecare sinteza inițială a situației economico-financiare a întreprinderii, contabilitatea analizează fenomenele, care într-o perioadă determinată modifică continuu această situație, pentru a stabili, periodic, sinteza finală (U. J. Vaes, *Comptabilité générale*, vol. I, pag. 5, Dunod, Paris, 1957). În Rusia prerevoluționară, E. Sivers dezvoltă teoria schimbului care stă la baza contabilității duble. Prof. N. Lunschi apare ca un adversar al acestei teorii și emite noi ipoteze teoretice axate pe bilanț[3].

Gîndirea economică actuală așază contabilitatea în rîndul disciplinelor care contribuie la conducerea științifică a producției și a organizării științifice a muncii fiind considerată factor de progres prin puterea ei de cunoaștere, de prevedere și prin marea ei utilitate în economia națională[4].

3. CONTRIBUȚII ROMÂNEȘTI LA PROGRESUL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea la români există din vremurile cele mai îndepărtate.

Un anumit gen de contabilitate întîlnim în catastifele comerciale, în registrele de moșii cu ajutorul cărora se urmăreau afacerile comerciale sau veniturile și cheltuielile. Se poate vorbi de o evidență economică în orașele-cetăți sub stăpînirea domnitorilor români. Contabilitatea apare și în programele de învățămînt. Astfel, în planul de învățămînt al școlii urbane pentru copiii

---

[1] J. Fr. Schär: „Buchhaltung und Bilanz", IV-te Auflage Berlin 1921, pag. 4—6.

[2] J. Fr. Schär: „Buchhaltung und Bilanz" IV-te Auflage Berlin 1921, Motto.

[3] I.M. Galperin și colab. *Curs teoretic-de Evidență Contabilă*, traducere, București, 1949, pag. 245—246.

[4] Vezi: H. Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Dunod. Paris, 1957. Cap. V. Comptabilité et organisation scientifique, pag. 217—230.
Idem: Russell Mathews: *Accounting for Economists* F.W. Cheshire, Melburne, Canberra, Sydney (second ed. 1965).
Vezi și: W.T. Baxter, Sydney Davidson: *„Studies in Accounting Theory"*, London, Sweet Maxell Limited, 1962.

Scanned with OKEN Scanner

din rîndurile micii burghezii, propus și publicat de Ion Ghica la Brașov în „Foaie pentru minte, inimă și literatură", găsim și contabilitatea — ținerea registrelor — ca disciplină independentă alături de chimie, fizică, geometrie practică, drept comercial etc.

Cercetările de arhivă întreprinse în orașul Brașov arată că negustorii vechiului Brașov, important punct de tranzit internațional, nu erau străini de regulile fixate de Paciolo [1]. Urme scrise sub forma unor lucrări de contabilitate dublă apar abia către jumătatea secolului al XIX-lea.

Primele scrieri românești de contabilitate sînt inspirate din literatura franceză și italiană. Lucrarea lui Emanoil I. Nichifor — Pravila Comerțială — s-a tipărit cu litere cirilice în anul 1837 la Brașov. Ea deschide drumul formării unei terminologii românești [2] și este urmată de apariția lucrării lui D. Jarcu „Doppia scriptură sau ținerea catastifelor", București, 1844.

La loc de frunte se situează în secolul trecut Ion Ionescu de la Brad, care are preocupări în legătură cu aplicarea contabilității în agricultură. Într-un volum cuprinzînd lecții de Economie Rurală, el publică, în 1870, „Un mic tratat de contabilitate". Ion Ionescu de la Brad a militat pentru dezvoltarea acestor cunoștințe la sate, considerînd contabilitatea un mijloc educativ pentru ridicarea țărănimii. Reținem că el a studiat în Franța și a călătorit în Elveția. Este posibil să fi venit în contact cu studiul contabilității, fie la cursurile pe care le audia la Conservatoire des Arts et Métiers, fie în practica întreprinderilor agricole. Se știe că a scris o interesantă lucrare asupra activității economice a întreprinderilor din Thesalia pe care le-a administrat [3].

Lucrarea aceasta a fost publicată în „Journal de Constantinopole" în numărul din 9 iunie 1854. Întreaga „dare de seamă" se sprijină pe datele din jurnal și cartea mare, dar mai ales pe contul „Beneficii și pierderi" și „Bilanț". Este o lucrare de analiză economică din care se observă limpede că el a stăpînit cu măies-

---

[1] Arhivele orașului Brașov păstrează corespondența comercială, documente și registre de contabilitate, aparținînd unor vechi case românești de comerț care întreținеau legături comerciale cu Viena, Triest, Gratz etc., precum și cu orașe din Principatele Române, Iași, Brăila etc.

[2] Emanoil Ioan Nichifor, *Pravila Comerțială*, Brașov Tip. Johann Gött, 1837.

[3] Compte-rendu de l'administration de son Altesse le grand vésir Réchid Pacha, depuis la I-er mars 1853, jusqu'a I-er mai 1854, Par I. Ionesco ancien élève de Roville.

Scanned with OKEN Scanner

trie contabilitatea. La început arată că a ţinut la întreprinderea agricolă pe care o administra, contabilitatea dublă. Sînt remarcabile precizările pe care le face în legătură cu obiectul contabilităţii şi cu posibilităţile ce le oferă această disciplină pentru cunoaşterea activităţii economice. Analiza pe care o face pe temeiul celor două registre fundamentale relevă aplicarea metodei veneţiene dezvoltate. În bibliografia românească de specialitate este cea dintîi lucrare de analiză economică în care se pun, într-un fel deosebit, probleme practice şi teoretice de contabilitate.

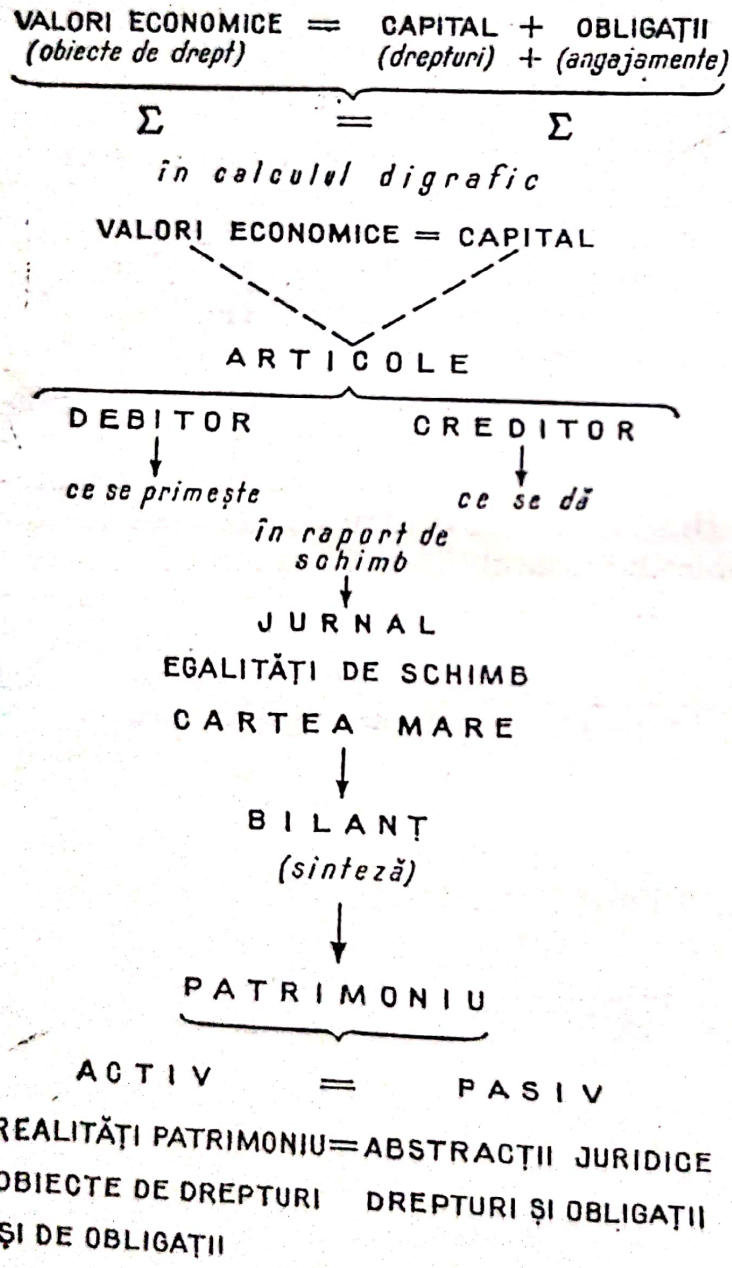


Fig. 4 Concepţia juridico-economică patrimonială a contabilităţii

La Iaşi prof. C. Petrescu, editează lucrarea „Contabilitate şi administraţie", în care se folosesc parţial principiile logismografiei, a autorului Cerboni.

În epoca contemporană un număr însemnat de autori români dezbat fundamentul ştiinţific al contabilităţii şi adaugă cîte o verigă în lanţul teoriilor contabile.

Profesorul român Th. Ştefănescu la Bucureşti (1874) consideră contabilitatea artă, iar în ediţia lucrării sale din 1896 defineşte contabilitatea „ştiinţa care ne învaţă arta de a stabili conturile şi de a uni socotelile".

Scanned with OKEN Scanner

În primele decenii ale secolului nostru sînt remarcabile contribuțiile gînditorilor români: I. C. Panțu, D. Voina, Ion Evian, Spiridon Iacobescu.

I. C. Panțu, profesor la Brașov, este adeptul teoriei matematice, al teoriei materialiste cu două serii de conturi. În lucrarea sa „Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă" (Brașov, 1907), afirmă că scopul contabilității este „...de a arăta principiile pe care se bazează această știință matematică, aplicată la viața comercială". I. C. Panțu definește contabilitatea ca „știința conturilor sau știința bilanțurilor (cumpăna de valori) prin care, cu ajutorul matematicii și în cadrul legilor existente *...se învederează procesul producțiunii, distribuirii, conservării și consumațiunii diferitelor bunuri economice*".

Prof. Spiridon Iacobescu, împreună cu Al. Sorescu au creat o teorie materialistă proprie, care are la bază concepția juridico-economică patrimonială.

Școala patrimonialistă de la București a abordat puncte de vedere originale în tratarea contabilității, a demonstrat universalitatea patrimoniului și valabilitatea permanentă a egalităților de schimb dintr-un patrimoniu dat (vezi fig. nr. 4).

Noile curente de gîndire în domeniul contabilității au pornit de la Cluj fiind abordate de prof. dr. D. Voina și prof. dr. Ion Evian.

Profesorul Voina a publicat în 1932 o interesantă lucrare de istorie a contabilității. Apoi în numeroase studii și-a fixat opinia în legătură cu caracterul științific al contabilității aducînd contribuții valoroase la precizarea conceptelor fundamentale în contabilitate. A dezvoltat teoria conturilor și a îmbogățit vocabularul contabilității cu termeni noi. Pe temeiul egalității de bilanț, A = P, și-a dezvoltat concepția sa științifică, economico-juridică în contabilitate (vezi fig. nr. 5).

În opinia prof. dr. Dumitru Voina, *„Obiectul contabilității nu se lasă circumscris numai prin circuitul mișcărilor de valori din exploatările economice, ci el cuprinde și elementele pe care le furnizează tipurile de organizație care nu îndeplinesc funcțiuni de ordin economic"* [1].

Tot la Cluj profesorul Evian a publicat, în 1940, un studiu critic în legătură cu teoriile conturilor. În acest studiu și-a

[1] Prof. dr. D. Voina — *„Contabilitate generală"*, Editura Academiei, Brașov 1947, p. 17.

Scanned with OKEN Scanner

formulat și teoria sa materialistă cu două serii de conturi cunoscută sub denumirea de „teoria economică".

Autorul ei a încercat să excludă conceptul juridic din contabilitate și să privească activul și pasivul numai prin prisma economică [1] (vezi fig. nr. 6).

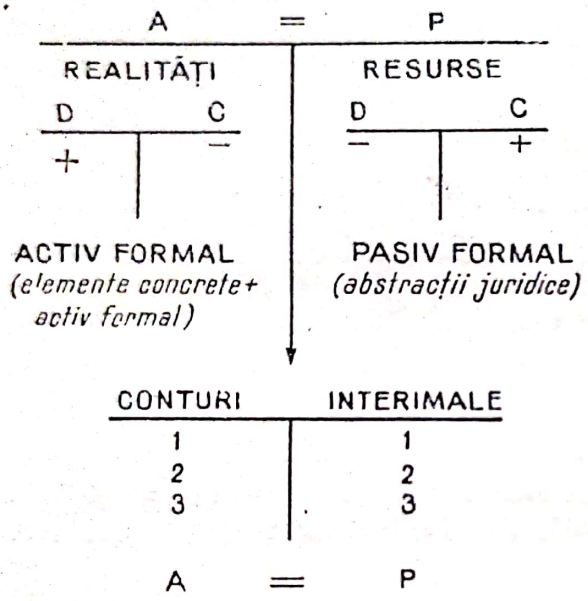


Fig. 5 Concepția economico-juridică a contabilității

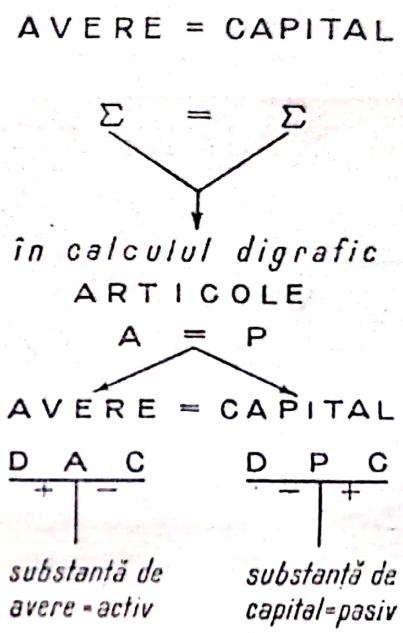


Fig. 6 Concepția economică a contabilității

Crearea sectorului socialist prin actul naționalizării, trecerea la conducerea de bază de plan a economiei naționale, au ridicat în fața contabilității probleme noi.

Necesitatea unui control asupra integrității proprietății socialiste, urmărirea îndeplinirii planului de stat impuneau normarea contabilității.

Preocupări deosebite pentru normarea contabilității le-au avut inițial: „Consiliul permanent pentru normarea contabilității"

---

[1] Prof. I.N. Evian, „*Teoriile conturilor*", Cluj, 1940, pag. 77 ș.u.

Scanned with OKEN Scanner

care funcționa pe lîngă fostul Minister al Industriei și Comerțului și ulterior „Direcția evidenței și dărilor de seamă contabile" din Ministerul Finanțelor.

Activitatea de normare și raționalizare a contabilității în România s-a desfășurat pe un front larg, în toate ramurile economiei naționale.

Introducerea în întreprinderile și organizațiile economice a unei contabilități unitare a început propriu-zis din anul 1949.

Pe ramuri ale economiei naționale au fost elaborate și aplicate planuri de conturi unice, scheme tip de dări de seamă, metode de organizare a evidenței și calculației prețului de cost, metode de tehnică contabilă, tipizarea documentelor și legislația contabilă.

După elaborarea principalelor componente ale normării s-a trecut treptat la îmbunătățirea lor. Un progres substanțial s-a simțit în anul 1953 cînd are loc o marcantă simplificare a planurilor de conturi și a dărilor de seamă, iar după 1956 se accentuează eforturile de uniformizare (aliniere) a planurilor de conturi în toate ramurile economiei.

Perioada 1960—1966 se caracterizează prin eforturi în adîncirea procesului de generalizare teoretică și de creștere a nivelului de mecanizare și automatizare a calculelor contabilității; s-au elaborat planuri de conturi analitice, s-a trecut la studii și analize comparative și s-a perfecționat calculația prețului de cost.

Prin acțiunile întreprinse între anii 1967—1971 s-au realizat o serie de obiective care au contribuit la raționalizarea și creșterea eficienței informației contabile.

Au fost revizuite metodele de tehnică contabilă, s-au simplificat dările de seamă. În afară de aceste acțiuni începînd cu 1 ianuarie 1971 țara noastră se numără printre țările care dispun de un sistem unic de conturi aplicabile unităților economice, fixat într-un cadru general. S-a revizuit întreaga legislație privind contabilitatea.

Literatura noastră contabilă consemnează numeroase lucrări românești. Ele țin seama de realitatea economică, de actele normative, și continuă tradițiile gîndirii progresiste din trecut.

Scanned with OKEN Scanner

Catedrele universitare din București [1], Iași, Cluj și cercetătorii pe tărîmul contabilității publică numeroase lucrări, cu un bogat conținut de idei.

Un aport însemnat pe linia facilității schimbului de idei l-a adus și îl susține „Revista de contabilitate" — București.

* * *

Contabilitatea este o știință exigentă, reprezentînd o metodă științifică complexă ale cărei componente se înlănțuiesc și sînt dependente unele de altele [2].

Contabilitatea ca disciplină științifică asociază și combină într-un întreg organic, principiile care guvernează prelucrarea mișcărilor de valori. Prin urmare, trebuie să existe o elaborare științifică a acestor principii, adică o teorie a contabilității.

Rostul teoriei contabilității este ca generalizînd în mod științific toată practica de evidență să elaboreze principii aplicabile pretutindeni.

Teoria contabilității cuprinde principii generale, indiferent de locul unde ele se aplică, dar ea are și principii adaptate specificului fiecărei ramuri de activitate. Dezvoltarea principiilor contabilității aplicabile ramurilor economiei naționale constituie conținutul unor cursuri de specializare, care determină, pe baza principiilor generale, specificul contabilității, pentru fiecare din aceste ramuri.

---

[1] — C.G. Demetrescu și Gh. Enache — *Contribuții la clasificarea conturilor*, București, Ed. științifică, 1956;

— I. Mărculescu, C. G. Demetrescu, V. Puchiță, Gh. Cîrligel — *Bazele evidenței contabile*, Editura științifică, București, 1960;

— I. Mărculescu și V. Puchiță — *Evidența contabilă în industrie*, București, Editura științifică, 1965;

— D. Cameniță — *Evidența contabilă comercială*, Editura didactică și pedagogică, București, 1967;

— Gh.Nedelcu și G. Popescu — *Evidența contabilă în comerțul de stat*, E.D.P. București, 1964;

— R. Topală, V. Cărbunescu și S. Gherasimatos — *Evidența contabilă în agricultură*, E.D.P. București, 1965.

[2] Urbain J. Vaes: „*Comptabilité générale*, Dunod, Paris, 1957

Scanned with OKEN Scanner

4. LEGĂTURA CONTABILITĂȚII CU ALTE DISCIPLINE ȘTIINȚIFICE

Legile procesului de reproducție sînt obiect de studiu al economiei politice, disciplină care cercetează și analizează categoriile economice pe care le reflectă contabilitatea. Fundamentînd științific desfășurarea proceselor economice și al categoriilor ce fac obiectul contabilității, economia politică este baza teoretică de plecare pentru construirea teoriei contabilității.

Contabilitatea stă în strînsă legătură și cu planificarea operativă din fiecare întreprindere în parte, precum și cu planificarea pe ramuri de activitate și pe ansamblul economiei naționale. Reflectînd real toate procesele economice, contabilitatea calculează devierile de la sarcinile stabilite prin plan, scoate în relief lipsurile — dacă sînt — în economia întreprinderii, reaua gospodărire și risipă care duc, în cele din urmă, la frînarea îndeplinirii planului economic general. Ea indică rezervele interne ale întreprinderii și dă posibilitate organelor de conducere să ia la timp măsurile corespunzătoare pentru realizarea indicatorilor de plan.

Aceasta conduce în cele din urmă la asigurarea satisfacerii cît mai depline a nevoilor materiale și culturale mereu crescînde ale oamenilor muncii.

Este evidentă legătura contabilității cu statistica și cu economiile de ramură: economia industriei, a agriculturii, a comerțului și cu analiza activității economice.

Contabilitatea stă în raport de interdependență cu matematicile și cu dreptul. Instrumentul matematic a devenit un bun al economiștilor contabili în calculul prețului de cost, în operațiile de amortizare, precum și în variate analize comparative. Între contabilitate și drept sînt statornicite legături sub raport teoretic și practic determinate de obiectul și metoda lor.

În timp ce dreptul reglementează relațiile sociale, printre care și cele care au un conținut economic, prin calculele contabilității se evidențiază raporturile economico-juridice care iau naștere între stat și unitățile social-economice sau între acestea din urmă între ele, în baza normelor legale. Prin contabilitate, statul cunoaște, urmărește și apoi acționează, cu ajutorul normelor de drept, în vederea respectării disciplinei de plan, financiare și contractuale, de către întreprinderile și organizațiile economice.

Pentru practica judiciară datele contabilității constituie, prin expertiza contabilă, un izvor prețios de documentare și clarificare a faptelor ce formează obiectul unor cauze judiciare.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL II

METODA CONTABILITĂȚII

1. SFERA ȘI CONȚINUTUL NOȚIUNII DE METODA ÎN CONTABILITATE

Ori de cîte ori se pun în acțiune mijloace de producție exprimate în bani, asupra lor se poate institui un calcul științific — cantitativ și valoric — menit să înfățișeze poziția valorilor aflate în mișcare la un moment dat și rezultatele financiare. Contabilitatea observă mișcările de valori, le prezintă în notația ei specifică pe categorii și stabilește caracterul constant al relațiilor dintre ele. Din aceste relații construiește un sistem de afirmații logice, certe și verificate de practică, cu caracter de principii și reguli.

Toate științele au la bază metoda dialectică marxistă, dar în afară de această metodă comună tuturor științelor, fiecare disciplină științifică își are și metoda ei proprie. Noțiunea de metodă se referă exclusiv la domeniul gîndirii, nicidecum la cel al actelor fizice.

În mersul ei rațional, metoda contabilității cuprinde reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, sistemul de calcul contabil digrafic, calcule periodice de sinteză.

Bilanțul inițial și reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, potrivit proceselor desfășurate în economia întreprinderii, dau expresie primei trepte din metoda de cunoaștere a contabilității. Treapta următoare o constituie sistemul de calcul contabil digrafic.

Cunoaștem două sisteme de contabilitate: sistemul de contabilitate în partidă simplă și sistemul de calcul contabil digrafic. Sistemul de calcul contabil digrafic este cunoscut în literatura de

Scanned with OKEN Scanner

specialitate și în practică sub denumirea de contabilitate în partidă dublă sau dubla înregistrare. Formele de calcul ale contabilității în partidă simplă nu oferă posibilitatea cunoașterii depline a modificărilor și transformărilor succesive ale mijloacelor și resurselor cu care sînt înzestrate unitățile economiei naționale.

Ideea de calcul digrafic este cuprinsă în egalitatea de bilanț A = P (activ = pasiv). Egalitatea A = P reprezintă un concept în teoria contabilității. Sistemul de calcul contabil digrafic menține prin două serii de calcule sincronice și paralele, un echilibru permanent între elementele de activ și de pasiv, folosind ca instrument operativ conturi de activ și conturi de pasiv. Împreună cu generalizarea prin bilanț, sistemul de calcul digrafic înfățișează trăsătura esențială a metodei contabilității.

Calculele periodice de sinteză conduc spre aplicarea principiilor privitoare la încheierea Bilanțului și a contului „Beneficii și pierderi". Se dezvoltă folosirea metodologiei în legătură cu întocmirea dărilor de seamă și cu centralizarea datelor contabilității. Contabilitatea furnizează astfel indicii ei specifici în legătură cu viața organismelor economice singulare și din însumarea lor se poate crea un sistem informațional centralizat pe ramuri și pe ansamblul economiei naționale. Principiul centralizării conduce la interpretarea și analiza cantitativă a fenomenelor, folosind metodele matematice și calculul comparativ. Studiul cheltuielilor de producție, calculul prețului de cost și analiza comparativă fac parte integrantă din metoda contabilității.

Calculul prețului de cost se întemeiază pe sistemul conturilor care reflectă și urmăresc cheltuielile de producție pe structură și ușurează colectarea lor și repartizarea pe purtători (produsele, comenzile sau prestațiile care au ocazionat consumuri de valori).

Formarea prețurilor rămîne o problemă dominantă în șirul de preocupări ale contabilității.

Analiza comparativă este o formă de calcul deosebit de utilă în contabilitate. Cifrele conturilor, datele balanțelor, cifrele bilanțurilor și cele ale contului „Beneficii și pierderi" la sfîrșitul unei perioade de calcul sînt comparate. Calculul comparativ cuprinde un grup de indici referitori la economia unei singure întreprinderi dintr-o perioadă sau se axează pe mai multe gestiuni. Analiza comparativă se extinde și asupra unităților similare. Se folosește metoda comparării pe linia felurilor de cheltuieli în raport cu cantitatea de produse obținute. Interesează în calculul compa-

Scanned with OKEN Scanner

rativ rezultatele financiare, rentabilitatea produselor fabricate, nivelul investițiilor și eficiența lor, creanțele și angajamentele etc. Comparația cuprinde studiul bilanțurilor și conturilor de beneficii și pierderi etc.

Analiza comparativă comportă în cele din urmă studiul dinamismului fiecărui element de activ și de pasiv, în circuitul intern și extern al valorilor, într-o perioadă de timp.

Calculele comparative la nivelul centralelor industriale și al ramurilor economiei naționale descoperă rezervele interne pe întreprinderi și sînt un mijloc eficient pentru orientarea conducerii și organizarea științifică a gestiunii lor.

Analiza comparativă, ca formă de calcul în contabilitate, întregește puterea de cunoaștere și de prevedere a acestei discipline, pentru a orienta științific acțiunile viitoare.

Pentru fiecare treaptă a metodei contabilității corespund anumite verigi ale procesului de cunoaștere, pe care le numim procedee.

Inventarierea, evaluarea și documentele sînt procedee pe care le folosim în aplicarea metodei contabilității.

2. REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIȘCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANȚ MOBIL

a. Noțiunea de mijloace și resurse în contabilitate

Toate unitățile economiei naționale își procură mijloacele de care ele au nevoie ca să poată asigura îndeplinirea sarcinilor ce le sînt stabilite, prin planul economic, din fondurile generale ale statului.

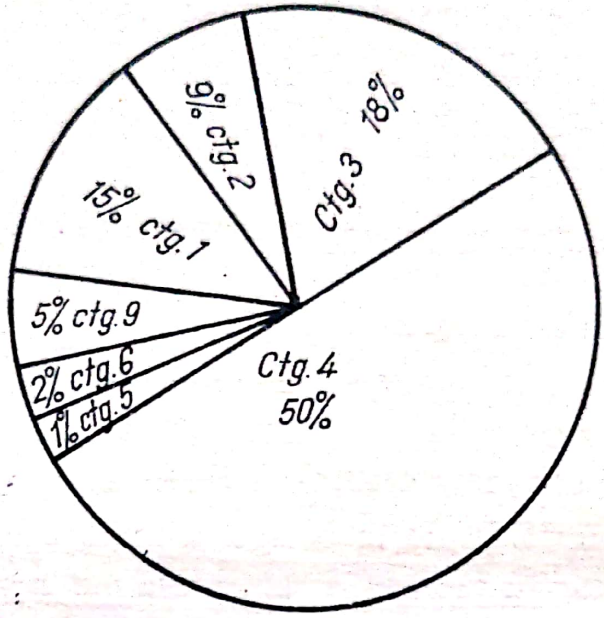
Mijloacele cu care sînt înzestrate întreprinderile și organizațiile economice din partea statului sînt de două feluri: mijloace fixe și mijloace circulante.

Mijloacele fixe au o durată îndelungată de întrebuințare [1]. Ele formează baza desfășurării activității economice. Mijloacele

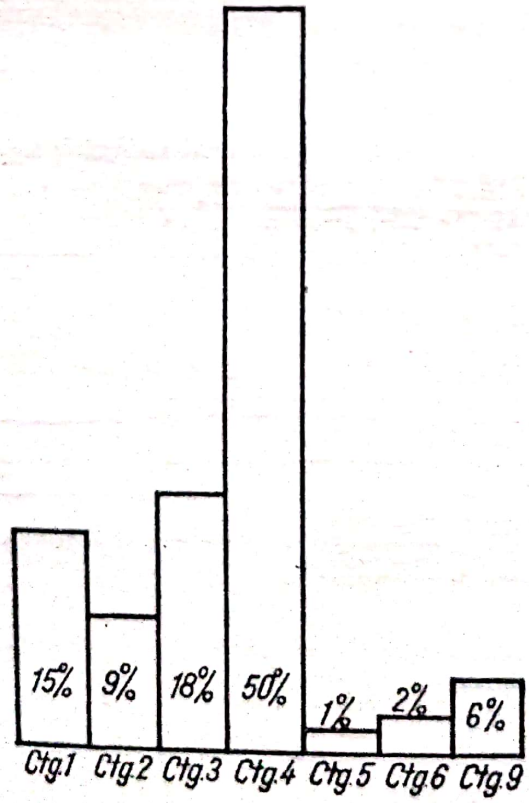
[1] După actuala nomenclatură există 9 categorii de mijloace fixe: clădiri; construcții speciale; mașini de forță și utilaje energetice; mașini, utilaje și instalații de lucru; aparate și instalații de măsurare, control și reglare; mijloace de transport animale; plantații; unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc (vezi fig. nr. 7).

Scanned with OKEN Scanner

STRUCTURA MIJLOACELOR FIXE ÎNTR-O ÎNTREPRINDERE PRELUCRĂTOARE



a



b

Notă

Ctg.1 – clădiri
Ctg.2 – construcții speciale
Ctg.3 – mașini de forță și utilaje energetice
Ctg.4 – mașini, utilaje și instalații de lucru
Ctg.5 – aparate și instalații de măsurare, control și reglare
Ctg.6 – mijloace de transport
Ctg.7 – animale
Ctg.8 – plantații
Ctg.9 – unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc

Fig. 7

Scanned with OKEN Scanner

circulante se află în continuă mișcare, formînd obiect de circulație, ori sînt destinate pentru prelucrare sau transformare.

Mijloacele circulante (materii prime, materiale, combustibil etc.) se consumă integral într-un ciclu, valoarea lor trecînd în costul producției. Deci, mijloacele circulante utilizate în producție se recuperează total, odată cu desfacerea producției, fapt pentru care nu este necesar să se pună mereu la dispoziția întreprinderii noi mijloace circulante.

Pe măsura desfacerii produselor finite între întreprinderea care vinde și aceea care achiziționează produsele iau naștere raporturi juridice, în virtutea cărora furnizorul are dreptul să pretindă clientului achitarea sumei de bani cuvenită, iar clientul se angajează să plătească în termen această sumă.

Furnizorul (creditorul) dobîndește față de clientul său (debitorul) o creanță. Creanțele, precum și avansurile acordate personalului întreprinderii sau furnizorilor în vederea livrării de materii și materiale intră și ele în categoria mijloacelor circulante.

Mijloacelor întreprinderii le corespund resursele ce exprimă proveniența lor.

Sursa indică locul — izvorul formării resurselor.

Resursele[1] reprezintă echivalentul valoric al surselor la care unitatea economică a recurs pentru a-și procura cele necesare executării planului ei.

Bugetul de stat este o sursă. Fondurile pe care le primește unitatea de la stat sînt resurse. Banca Națională constituie izvorul creditelor obținute care, la rîndul lor, îmbracă veșmîntul de resurse.

Distingem: resurse proprii și resurse străine.

Resursele proprii provin din fondurile generale ale statului, prin atribuirea lor unității economice, în folosință permanentă. Ele provin și din finanțarea bugetară, reprezentînd resurse noi din bugetul statului (nerambursabile).

Fondul statutar, finanțări pentru completarea mijloacelor circulante, fondul la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale etc. sînt resurse proprii. La întreprinderi se formează resurse și din pasive stabile. Numim pasive stabile rezervele minime permanente pe care le poate folosi unitatea pînă la lichidarea lor.

---

[1] În unele lucrări de contabilitate, originale și traduceri, se folosește termenul „surse" pentru a exprima proveniența mijloacelor.

Asemenea rezerve pot fi create din salarii și din contribuții asupra salariilor, din aprovizionări, din preliminări pentru plăți viitoare, din energia electrică cumpărată, gaze naturale etc.

În cursul perioadelor de gestiune se obțin resurse noi prin rețineri din beneficii realizate pentru constituirea de fonduri cu destinație specială.

În rîndul lor se numără fondul pentru premiere și finanțări cu scop special.

Resursele străine provin din credite bancare sub formă de împrumuturi, din angajamente față de furnizori și față de muncitori și funcționari, ele provin și din reținere calculate în favoarea departamentelor, organelor sindicale etc.

În cursul executării planului pot interveni, de exemplu, momente cînd resursele puse la dispoziția unității economice nu sînt suficiente pentru a-i asigura o activitate normală în bune condiții.

În aceste cazuri se recurge la împrumuturi care se acordă la Banca Națională. La împrumuturi recurge întreprinderea pentru aprovizionări sezoniere, pentru suplinirea mijloacelor în decontări între livrare și achitarea produselor livrate clienților etc.

Între unitățile economice se stabilesc frecvent relații juridico-economice în legătură cu aprovizionarea tehnico-materială.

Resursele folosite de întreprinderea debitoare, în perioada dintre momentul recepționării materiilor și materialelor de la furnizori și momentul achitării sînt, de asemenea, resurse străine.

Schema mijloacelor și resurselor unei întreprinderi se prezintă astfel:

Mijloace economice = Resurse

Mijloace	Resurse
A. *Mijloace fixe* Clădiri Construcții speciale Mașini de forță și utilaje energetice Mașini, utilaje și instalații de lucru Aparate și instalații de măsurare, control și reglare Mijloace de transport Animale Plantații Unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc	A. *Resurse proprii* 1. Resursele activității de bază Fondul mijloacelor fixe Fondul mijloacelor circulante Beneficiu 2. Resurse cu destinație specială Fond de amortizare Fonduri speciale Finanțări cu scop special

Scanned with OKEN Scanner

Mijloace	Resurse
B. *Mijloace circulante*	B. *Resurse străine*
1. Mijloace circulante normate Materiale Combustibil Producție neterminată și semifabricate 2. Mijloace circulante nenormate Mijloace bănești Mijloace în decontări	1. Credite Împrumuturi de la Banca Națională și alte bănci 2. Angajamente Furnizori Angajamente față de salariați Angajamente față de buget Alte angajamente

Deci întreprinderea ia în considerare mai multe căi pentru a-și asigura resursele de care are nevoie.

Între mijloace și resurse se stabilește o legătură organică de egalitate.

Relația M = R privită valoric o găsim în toate unitățile economice unde se concretizează o activitate creatoare și unde întîlnim mișcări de valori. Considerăm cele două noțiuni, expresii pentru unul și același lucru privit pe două laturi. Dacă privim mijloacele de producție cu care lucrează întreprinderile și organizațiile economice după componența lor în procesul de producție, ele capătă într-adevăr denumirea de mijloace.

Pe de altă parte, privind aceleași mijloace după proveniența lor și după destinația în procesul de reproducție socialistă lărgită, atunci folosim noțiunea de resurse. Resursele sînt echivalentul valoric al surselor.

Dacă la valoarea inițială a mijloacelor adăugăm o valoare nouă (v), vom avea aceeași transformare și în rîndul resurselor:

$$M + v = R + v.$$

Dacă reducem valoarea mijloacelor cu v, cu aceeași mărime se va diminua și valoarea resurselor:

$$M - v = R - v.$$

Se menține astfel o relație valorică constantă.

b. Bilanțul inițial. Activ și pasiv

Unitățile economiei naționale sînt în măsură a-și cunoaște mijloacele de lucru și resursele prin inventariere.

Inventarierea comportă: constatarea, descrierea și evaluarea lor, pe baza realităților existente. Inventarierea se face la început de activitate și aceasta ne dă materialul documentar necesar pentru înregistrări. La inventariere se recurge și mai tîrziu în mod periodic, pentru verificarea realităților în vederea rectificării datelor contabilității.

Inventarierea de la sfîrșitul unei perioade de gestiune ne ajută la nivelarea datelor înregistrate, cînd între ele și datele inventarului sînt nepotriviri.

Unele elemente, cum sînt acelea care intră în categoria bunurilor corporale, trebuie să fie cîntărite, măsurate sau numărate. Alte elemente care nu pot fi sesizate prin observarea directă, cum sînt bunurile incorporale și angajamentele, se constată din înregistrări sau existența lor se identifică din documente.

Odată cu constatarea obiectelor supuse inventarierii, după denumire, fel, cantitate și calitate sau stabilindu-se orice alte date și indicațiuni pentru o cît mai bună cunoaștere și identificare a fiecărui element în parte, se face și evaluarea lor. La evaluare se ține seama de prevederile legale; evaluarea este deci o problemă care exclude arbitrariul. Nu se ia în considerare un etalon unic de evaluare pentru toate categoriile de bunuri. Pentru cele cu întrebuințare de lungă durată servește ca etalon de evaluare, costul de achiziție, de construcție sau de instalare, scăzîndu-se uzura, adică deteriorarea cauzată prin folosire sau scăzîndu-se depreciera din cauza progresului tehnic.

Pentru mijloacele circulante servește ca etalon, valoarea reală de aprovizionare sau cheltuielile de producție. În multe cazuri se iau în considerare prețurile planificate.

După ce elementele inventariate au fost stabilite cantitativ și valoric, ele se trec în inventar dar nu la întîmplare, ci grupate pe categorii, în două mari clase, din care una cuprinde mijloacele de lucru, iar cealaltă resursele.

Mijloacele de lucru au două aspecte. Dacă le privim sub forma lor concretă ele sînt realități. Privite pe altă latură, după proveniența lor, ele ni se înfățișează ca resurse.

Scanned with OKEN Scanner

Baza materială a unității economice se cere a fi privită din acest îndoit punct de vedere, deoarece, dacă e necesar să cunoaștem forma concretă a mijloacelor și modul cum ele sînt utilizate, la fel de necesar este să știm precis din ce sursă provin ele și ce destinație au.

Resursele indică originea mijloacelor de producție în ordinea lor de formare și după destinația lor, iar noțiunea de mijloace arată: ce conținut concret, ce formă materială au resursele și cum sînt ele distribuite și utilizate în procesul de reproducție lărgită.

Resursele la care s-a recurs pentru executarea planului sînt concretizate în mijloace de producție.

În fața noastră stau, prin urmare, două noțiuni pentru unul și același lucru, dar care este privit pe două laturi, din două puncte de vedere.

Dacă însemnăm mijloacele cu M și resursele cu R, este clar că între totalul valoric al mijloacelor și totalul valoric al resurselor trebuie să fie o egalitate perfectă. În toate cazurile M = R. Relația reliefează o egalitate valorică.

Prezentînd mijloacele și resursele inventariate, în mod rezumativ, față în față, obținem bilanțul. Partea stîngă a bilanțului cuprinde componența mijloacelor și o numim activ, iar partea dreaptă cuprinde proveniența acestor mijloace și se numește pasiv.

Expresiile „activ" și „pasiv" nu au numai un înțeles contabil. Ele au și un înțeles economic.

Activ înseamnă însăși totalitatea mijloacelor aflate la dispoziția unității economice, exprimate în bani așa cum ele sînt constituite și utilizate în procesul îndeplinirii planului. Ca substanță de activ, mijloacele economice au valoare de schimb, structura lor se modifică necontenit în funcție de tehnologia procesului de producție. Exemplare noi de aceeași natură iau locul celor dintîi și după un număr de ani mijloacele inițiale se preschimbă sau se reînnoiesc în totalitatea lor. Ceea ce rămîne în această masă cu compoziție schimbătoare este o substanță de natură deosebită, reflectată de pasiv, pe care o numim resurse.

Pasivul cuprinde totalitatea resurselor exprimate în bani în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de reproducție.

Definiția pasivului ca indicator al formării mijloacelor se completează cu adaosul că în pasiv se reflectă structura economico-organizatorică și regimul de drept al resurselor întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel pasivul arată mai întîi care este structura de organizare, ordinea de formare și regimul de drept al resurselor și în al doilea rînd, ce destinație au ele în procesul de reproducție socialistă.

Egalitatea Activ = Pasiv oglindește și raporturile economico-juridice ale întreprinderii. Raporturi economico-juridice nu se nasc numai între întreprindere și stat ci și între întreprindere și terți. Din punct de vedere economico-juridic, pasivul caracterizează gradul de răspundere al întreprinderii față de stat, pentru partea din avutul întregului popor cît și pentru angajamentele întreprinderii față de terți.

Sub raport cauzal egalitatea Activ = Pasiv înfățișează deci două aspecte: unul de natură economică și altul de natură juridică.

Considerînd faptul că activul bilanțului cuprinde mijloace de lucru iar pasivul resurse și că mijloacele economice nu sînt altceva decît forma concretă, materială a resurselor, este evident că mijloacele și resursele sînt egale între ele, de unde rezultă că activul este egal cu pasivul.

Prezentăm bilanțul în forma lui sumară.

BILANȚ

Activ	Pasiv
1 Mijloace de lucru, concepute ca realități în compunerea și utilizarea lor în producție	1 Resurse, în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de reproducție
2 Existența materială a bunurilor cu valoare de schimb	2 Proveniența bunurilor
3 Valoarea totală a bunurilor	3 Puterea abstractă de dispunere asupra acestor bunuri

$$\Delta A = \Delta P$$

Fiecare gen de mijloace și fiecare gen de resurse constituie un post de bilanț. Posturile de activ și de pasiv se grupează în bilanț în diferite feluri.

Mijloacele de lucru se pot grupa în mijloace fixe și mijloace circulante. Resursele se pot grupa în resurse proprii și resurse străine.

Reflectînd situația mijloacelor la un moment dat bilanțul scoate în evidență structura mijloacelor după felurile sau gruparea lor și indică importanța fiecărei grupe.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul concentrează la un moment dat situația economică a întreprinderii, evaluată în bani, punîndu-se față în față mijloacele și resursele.

Din punct de vedere formal bilanțul este un document contabil prin care se generalizează datele referitoare la mijloacele economice și la proveniența lor.

Această generalizare permite o privire de ansamblu asupra situației întreprinderii și reflectă legătura între plasarea mijloacelor economice și proveniența lor.

În bilanțul inițial (bilanțul care se face la începutul activității) mijloacele de lucru ale unității economice, ca valoare, sînt egale cu noțiunea de activ.

La sfîrșitul unei perioade de calcul contabil, după ce întreprinderea și-a început activitatea și se face un nou bilanț, în activ întîlnim și alte elemente.

Mai pot figura aici posturi prin care se rectifică anumite elemente de activ sau de pasiv, precum și posturi prin a căror intervenție se fac delimitări de cheltuieli și venituri.

În pasiv, întîlnim resursele proprii și străine. Acumulările aparțin în mod organic resurselor proprii.

Pasivul mai poate cuprinde, după ce întreprinderea și-a început activitatea, și alte elemente. Întîlnim astfel în pasiv și posturi prin intervenția cărora se rectifică anumite elemente de pasiv sau de activ și posturi prin care se fac delimitări de venituri și cheltuieli.

Deci noțiunea de mijloace nu este identică cu noțiunea de activ, după cum noțiunea de resurse nu este identică cu aceea de pasiv. În concluzie,

Bilanțul este un calcul de sinteză al Contabilității, prin care se prezintă, la un moment dat, situația economică dintr-un perimetru al mișcărilor de valori, evaluată în bani, punîndu-se față în față activul cu pasivul.

c. Influența operațiunilor economice asupra bilanțului

Îndeplinirea planului începe în întreprinderi, organizații economice și instituții, considerate ca celule ale economiei naționale.

În cursul executării planului mijloacele și resursele se află în continuă mișcare. Ele se modifică mereu în urma

Scanned with OKEN Scanner

operațiunilor întreprinse și în urma acestora se modifică mereu și bilanțul inițial.

Contabilitatea reflectă mișcările de valori în următoarele manifestări:

1. Ca mișcări ale mijloacelor în compunerea și utilizarea lor;

2. Ca mișcări ale resurselor în ordinea lor de formare și în destinația lor;

3. Sporirea sau apariția unor noi mijloace prin sporirea sau apariția unor noi resurse;

4. Reducerea sau dispariția unor mijloace existente prin reducerea sau dispariția unor resurse.

Rezultă deci că mișcările de valori sînt de mai multe feluri:

A. Se pot produce mișcări numai în cadrul activului, în sensul că apare un element nou sau sporește un element existent, în măsura în care dispare sau se reduce un alt element de activ.

Se pot produce mișcări numai în cadrul pasivului, în sensul că apare un element nou sau sporește un element existent, în măsura în care dispare sau se reduce un alt element de pasiv.

Aceste mișcări de valori se numesc *mișcări permutative*. (A se vedea bilanțul nr. 1 și bilanțul nr. 3).

B. Se pot produce mișcări concomitent și în cadrul activului și în cadrul pasivului în sensul că apare sau sporește un element de activ în măsura în care apare sau sporește un element de pasiv.

Se pot produce mișcări concomitent și în cadrul activului și în cadrul pasivului în sensul că dispare sau se reduce un element de activ prin dispariția sau reducerea unui element de pasiv.

Aceste mișcări de valori sînt *mișcări opuse*. (A se vedea bilanțul nr. 2 și bilanțul nr. 4.)

În concluzie: La o mărime invariabilă a activului sau a pasivului se pot modifica sau unele posturi din activ, unul pe seama altuia, sau unele posturi din pasiv, unul pe seama altuia. Și apoi dacă sporește sau se reduce activul în aceeași măsură sporește sau se reduce și pasivul.

Egalitatea de bilanț A = P se menține continuu.

Scanned with OKEN Scanner

Considerăm că bilanțul unei întreprinderi prezintă următoarea situație:

BILANȚ

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	15.000.000	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.062.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	125.000
4	Casa	500	4	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
5	Cont curent	575.000			
6	Clienți	27.500			
		16.337.000			16.337.000

Unitatea economică își desfășoară activitatea conform planului.

1) Se ridică din disponibilul de la bancă lei 1.000 pentru întregirea plafonului de casă.

În urma acestei operațiuni, disponibilul din contul de decontare de la bancă s-a redus, iar numerarul din casă a sporit cu 1.000 lei.

Întocmind bilanțul după această operațiune el se va prezenta astfel:

BILANȚUL NR. 1

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	15.000.000	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.062.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	125.000
4	Casa	1.500			
5	Cont curent	574.000	4	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
6	Clienți	27.500			
		16.337.000			16.337.000

Scanned with OKEN Scanner

Rezultă că un element de activ a sporit, reducîndu-se concomitent cu aceeași valoare cu alt element de activ.

Dacă însemnăm cu „A" — activul și cu „P" — pasivul, cu „x" mărimea cu care se modifică (crește sau se reduce activul și pasivul) și dacă însemnăm cu semnul + (plus) sporirile și cu semnul — (minus) reducerile, avem egalitatea:

$$A + x - x = P$$

Mai departe în desfășurarea activității unității economice intervine o a doua operațiune:

2) Pe baza normativului mijloacelor circulante și în conformitate cu avizul Băncii Naționale a R.S.R., s-a pus la dispoziția întreprinderii, din bugetul statului suma de lei 200.000 pentru completarea mijloacelor circulante.

Disponibilul la bancă crește de la 574.000 la 774.000 lei.

Concomitent cu această sporire a mijloacelor economice sporesc și resursele.

Făcînd iarăși bilanțul el va avea următoarea înfățișare:

BILANȚUL Nr. 2

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	15.000.000	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.262.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	125.000
4	Casa	1.500	4	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
5	Cont curent	774.000			
6	Clienți	27.500			
		16.537.000			16.537.000

Mișcările s-au produs simultan în cadrul activului și în cadrul pasivului.

Scanned with OKEN Scanner

A sporit un element de activ și în același timp a sporit și un element de pasiv cu aceeași valoare de unde rezultă egalitatea:

$$A + x = P + x$$

3) Intervine o a treia operație:

Se achită furnizorului „X" suma de 25.000 lei din împrumuturi pe termen scurt acordate de bancă conform extraselor de cont.

Pe urma acestei operațiuni, elementul de pasiv „Furnizori" se reduce și sporește concomitent alt element de pasiv „Împrumuturi pe termen scurt".

După această operațiune bilanțul arată următoarea situație:

BILANȚUL Nr. 3

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	15.000.000.	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.262.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	100.000
4	Casa	1.500	4	Împrumuturi pe termen scurt	175.000
5	Cont curent	774.000			
6	Clienți	27.500			
		16.537.000			16.537.000

Mișcările de valori s-au produs în cadrul pasivului. A sporit un element de pasiv în măsura în care s-a redus cu aceeași valoare un alt element de pasiv, dînd egalitatea:

$$A = P + x - x$$

4) Se achită din disponibilul de la bancă o parte din împrumuturile pe termen scurt lei 25.000.

După această operație bilanțul va arăta următoarea situație:

Scanned with OKEN Scanner

Activ BILANȚUL Nr. 4 **Pasiv**

Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Snme
1	Mijloace fixe	15.000.000	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.262.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	100.000
4	Casa	1.500	4	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
5	Cont curent	749.000			
6	Clienți	27.500			
		16.512.000			16.512.000

Mișcările de valori s-au produs și în cadrul activului și în cadrul pasivului. De data aceasta ele au însă un sens invers. S-a redus un element de activ în măsura în care s-a redus un element de pasiv. Egalitatea este:

$$A - x = P - x$$

Putem oglindi cele patru variațiuni de mișcări de valori astfel:

A	Bilanțul nr. 1	P
Sporire (+x) Reducere (−x)	Neschimbat	

A	Bilanțul nr. 3	P
Neschimbat	Sporire (+x) Reducere (−x)	

A	Bilanțul nr. 2	P
Sporire (+x)	Sporire (+x)	

A	Bilanțul nr. 4	P
Reducere (−x)	Reducere (−x)	

Raționamentul logic ne conduce mai departe să observăm armonia în care se balansează părțile componente ale construcției sistemului de calcul contabil digrafic.

a) Dacă un element de activ sporește și un alt element de activ se reduce cu mai puțin, pasivul sporește.

b) Dacă un element de activ se reduce și un alt element de activ sporește cu mai puțin, pasivul se reduce.

c) Dacă un element de pasiv se reduce și un alt element de pasiv sporește cu mai puțin, adică sporirea este mai mică decît reducerea, activul se reduce.

Scanned with OKEN Scanner

d) Dacă un element de pasiv sporește și un alt element de pasiv se reduce cu mai puțin, adică cu o valoare mai mică decît aceea înregistrată de sporirea celuilalt element, activul sporește.

Vom însemna iarăși activul cu A, pasivul cu P, cu x′ — sporirile de activ sau de pasiv, cu x″ — reducerile de activ sau de pasiv, cu X modificarea totală ($X = x' + x''$) și vom obține următoarele egalități:

1. $A + X - x'' = P + x'$
2. $A - X + x' = P - x''$
3. $A - x'' = P - X + x'$
4. $A + x' = P + X - x''$

Putem oglindi aceste patru raționamente plecînd de la următorul bilanț încheiat la un moment dat:

BILANȚUL INIȚIAL

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	2.230.000	1	Fondul mijloacelor fixe	1.707.000
2	Repartizarea beneficiilor	11.850	2	Fondul mijloacelor circulante	832.470
3	Materiale	305.000	3	Uzura mijloacelor fixe	523.000
4	Cheltuielile producției de bază	215.000	4	Beneficii și pierderi	11.850
5	Produse finite	220.000	5	Rabat sau adaos comercial	4.150
6	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	30.000	6	Furnizori	172.000
7	Cheltuieli de desfacere	2.120	7	Decontări cu bugetul statului	15.000
8	Produse, lucrări și servicii facturate	360.000	8	Decontări privind amortizările	20.000
9	Semifabricate	25.000	9	Decontări cu salariații	185.000
10	Casa	186.000	10	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	336.500
11	Cont curent	250.000	11	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	1.000
12	Debitori	7.500	12	Împrumuturi pe termen scurt	34.500
13	Utilaje și materiale pentru investiții	10.000	13	Furnizori și antreprenori pentru investiții	10.000
		3.852.470			3.852.470

Scanned with OKEN Scanner

I. În baza dispoziției conducerii întreprinderii se impută magazinerului suma de lei 650, reprezentînd prețul de vînzare cu amănuntul al materiilor și materialelor constatate lipsă. În contabilitate materiile și materialele sînt înregistrate la prețul de 500 lei.

X = 650 lei — Costul materiilor și materialelor la preț de vînzare cu amănuntul pentru care devine debitor magazinerul.

x′ = 150 lei — Diferența între costul materialelor la preț de vînzare cu amănuntul și costul lor la preț de înregistrare — datorată bugetului statului.

x″ = 500 lei — Costul materiilor și materialelor la preț de înregistrare cu care se micșorează totalul materialelor.

Întocmind bilanțul în urma acestei operațiuni el se va înfățișa astfel:

BILANȚUL Nr. 1

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	2.230.000	1	Fondul mijloacelor fixe	1.707.000
2	Repartizarea beneficiilor	11.850	2	Fondul mijloacelor circulante	832.470
3	Materiale	304.500	3	Uzura mijloacelor fixe	523.000
4	Cheltuielile producției de bază	215.000	4	Beneficii și pierderi	11.850
5	Produse finite	220.000	5	Rabat sau adaos comercial	4.150
6	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	30.000	6	Furnizori	172.000
7	Cheltuieli de desfacere	2.120	7	Decontări cu bugetul statului	15.150
8	Produse, lucrări și servicii facturate	360.000	8	Decontări privind amortizările	20.000
9	Semifabricate	25.000	9	Decontări cu salariații	185.000
10	Casa	186.000	10	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	336.500
11	Cont curent	250.000	11	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	1.000
12	Debitori	8.150	12	Împrumuturi pe termen scurt	34.500
13	Utilaje și materiale pentru investiții	10.000	13	Furnizori și antreprenori pentru investiții	10.000
		3.852.620			3.852.620

Scanned with OKEN Scanner

$3.852.470 + 650 = 3.852.620$ $3.852.470 + 150 = 3.852.620$

$$A + X - x'' = P + x'$$

2. Conform semnăturilor de primire din statele de salarii rezultă că din drepturile totale de plată de 185.000 lei s-au achitat prin casieria proprie salarii în sumă de 182.000 lei, diferența de 3.000 lei reprezentînd salarii neridicate în termen.

$X = 185.000$ lei — Drepturile de salarii decontate de întreprindere muncitorilor și funcționarilor săi

$x' = 3.000$ lei — Salarii rămase spre păstrare, în limita cărora muncitorii și funcționarii devin creditori ai întreprinderii.

$x'' = 182.000$ lei — Salarii achitate prin casieria întreprinderii.

În urma acestei operațiuni bilanțul nr. 1 se prezintă astfel (vezi bilanțul nr. 2):

3. În urma inventarierii, la magazinul propriu de desfacere cu amănuntul a mărfurilor se constată o lipsă în limita normelor legale de pierderi însumînd 420 lei în preț cu amănuntul. Rabatul comercial aferent lipsei este de lei 40.

$X = 420$ lei — Lipsa de mărfuri constatată la inventariere în preț de vînzare cu amănuntul, cu care se micșorează totalul mărfurilor în magazinele proprii cu amănuntul.

$x' = 380$ lei — Costul mărfurilor lipsă în limita normelor legale de pierderi — evaluate în preț cu amănuntul mai puțin rabatul comercial aferent — care majorează cheltuielile de desfacere

$x'' = 40$ lei — Rabatul comercial aferent mărfurilor lipsă cu care se diminuează rabatul sau adaosul comercial la mărfurile în magazinele proprii cu amănuntul.

Bilanțul nr. 3 prezintă Activul și Pasivul din bilanțul nr. 2 modificat în urma acestui grup de operațiuni inseparabile.

BILANȚUL Nr. 2

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	2.230.000	1	Fondul mijloacelor fixe	1.707.000
2	Repartizarea beneficiilor	-	2	Fondul mijloacelor circulante	832.470
3	Materiale	11.850 304.500	3	Uzura mijloacelor fixe	523.000
4	Cheltuielile producției de bază	215.000	4	Beneficii și pierderi	11.850
5	Produse finite	220.000	5	Rabat sau adaos comercial	4.150
6	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	30.000	6	Furnizori	172.000
7	Cheltuieli de desfacere	2.120	7	Decontări cu bugetul statului	15.150
8	Produse, lucrări și servicii facturate	360.000	8	Decontări privind amortizările	20.000
9	Semifabricate	25.000	9	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	336.500
10	Casa	4.000	10	Creditori	3.000
11	Cont curent	250.000	11	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	1.000
12	Debitori	8.150	12	Împrumuturi pe termen scurt	34.500
13	Utilaje și materiale pentru investiții	10.000	13	Furnizori și antreprenori pentru investiții	10.000
		3.670.620			3.670.620

$3.852.620 - 182.000 = 3.670.620$ $3.852.620 - 185.000 + 3.000 = 3.670.620$

$$A - x'' = P - X + x'$$

BILANȚUL Nr. 3

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	2.230.000	1	Fondul mijloacelor fixe	1.707.000
2	Repartizarea beneficiilor	11.850	2	Fondul mijloacelor circulante	832.470
3	Materiale	304.500	3	Uzura mijloacelor fixe	523.000
4	Cheltuielile producției de bază	215.000	4	Beneficii și pierderi	11.850
5	Produse finite	220.000	5	Rabat sau adaos comercial	4.110
6	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	29.580	6	Furnizori	172.000
7	Cheltuieli de desfacere	2.500	7	Decontări cu bugetul statului	15.150
8	Produse, lucrări și servicii facturate	360.000	8	Decontări privind amortizările	20.000
9	Semifabricate	25.000	9	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	336.500
10	Casa	4.000	10	Creditori	3.000
11	Cont curent	250.000	11	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	1.000
12	Debitori	8.150	12	Împrumuturi pe termen scurt	34.500
13	Utilaje și materiale pentru investiții	10.000	13	Furnizori și antreprenori pentru investiții	10.000
		3.670.580			3.670.580

3.670.620—420+380=3.670.580 3.670.620 — 40 = 3.670.580

$$A - X + x' = P - x''$$

4. Se înregistrează contribuția privind asigurările sociale de 12.000 lei calculată asupra salariilor (exclusiv indemnizația de concediu) personalului tehnic-administrativ în sumă de 11.000 lei, și asupra concediilor — pentru care s-au făcut preliminări de 1.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

X = 12.000 lei — Contribuţia privind asigurările sociale ce urmează a fi decontată de către întreprindere.

x′ = 11.000 lei — Contribuţia privind asigurările sociale calculată asupra salariilor personalului tehnic-administrativ şi inclusă în cheltuielile generale ale întreprinderii.

x″ = 1.000 lei — C.a.s. suportată din rezerve pentru cheltuieli preliminare.

Întocmind bilanţul nr. 4 în urma acestui grup de operaţiuni, el se înfăţişează astfel:

BILANŢUL Nr. 4

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	2.230.000	1	Fondul mijloacelor fixe	1.707.000
2	Repartizarea beneficiilor	11.850	2	Fondul mijloacelor circulante	832.470
3	Materiale	304.500	3	Uzura mijloacelor fixe	523.000
4	Cheltuieli generale ale întreprinderii	11.000	4	Beneficii şi pierderi	11.850
5	Cheltuielile producţiei de bază	215.000	5	Rabat sau adaos comercial	4.110
6	Produse finite	220.000	6	Furnizori	172.000
7	Mărfuri în unităţile cu amănuntul	29.580	7	Decontări cu bugetul statului	15.150
8	Cheltuieli de desfacere	2.500	8	Decontări privind asigurările sociale	12.000
9	Produse, lucrări şi servicii facturate	360.000	9	Decontări privind amortizările	20.000
10	Casa	4.000	10	Cont de acumulări şi împrumuturi pe documente de decontare	336.500
11	Semifabricate	25.000	11	Creditori	3.000
12	Cont curent	250.000	12	Împrumuturi pe termen scurt	34.500
13	Debitori	8.150	13	Furnizori şi antreprenori pentru investiţii	10.000
14	Utilaje şi materiale pentru investiţii	10.000			
		3.681.580			3.681.580

3.670.580+11.000=3.681.580 3.670.580+12.000—1.000=3.681.580

$$A + x' = P + X - x''$$

a. Contul — definiția și tehnica lui

După fiecare operațiune economică putem întocmi un bilanț.

Pentru evidențierea mișcărilor de valori ar trebui ca bilanțul inițial să fie refăcut mereu, dat fiind că operațiunile se desfășoară neîntrerupt, una după alta, într-un ritm chiar foarte accelerat. În mod practic, refacerea continuă a bilanțului este imposibil de realizat [1].

Pe de altă parte, modificarea continuă a bilanțului nu ne ajută ca să putem cunoaște ușor mișcările fiecărui element. Pentru a afla mișcările unui anumit obiect de evidență într-o perioadă de gestiune determinată ar trebui să cercetăm, pe rînd, toate bilanțurile din trecut și să scoatem din ele datele de care avem nevoie.

Pentru aceste motive, mișcările de valori se țin în evidență pe altă cale, prin calcule separate de bilanț și în acest scop ne servim de conturi.

Evidența curentă se organizează în conturi care reprezintă calcule distincte dar totuși legate unele de altele prin bilanț.

Rezultă că evidența curentă se realizează nu pe calea alcătuirii unor bilanțuri succesive, ci prin înregistrări în conturi. Fiecare cont este destinat a oglindi mișcările obiectului de evidență pentru care este deschis, adică mișcările fiecărui mijloc și proces economic și ale fiecărei resurse.

Mișcările se produc în două direcții, ca sporiri (+) și ca reduceri (—). De aceea este necesar a se oglindi în fiecare cont de o parte sporirile și de alta reducerile.

Contul este un mijloc de calcul contabil pentru stabilirea soldului inițial și a modificărilor succesive ale unui element de activ sau de pasiv în cursul unei perioade de timp; el servește și pentru efectuarea unor operațiuni de calcul contabil ce nu privesc direct activul și pasivul.

Este necesar să oglindim în fiecare cont pe de o parte sporirile și de alta reducerile obiectului de evidență.

---

[1] Un bilanț permanent s-ar putea realiza cu ajutorul mijloacelor moderne de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Contul va avea două părți. Una din cele două părți ale contului și anume partea stîngă se numește *debit*, iar partea dreaptă a contului se numește *credit*.

Aceste două părți pot fi așezate față în față, astfel:

DENUMIREA CONTULUI

Debit

Credit

data		Operația	pag. jurnal	Sume		data		Operația	pag. jurnal	Sume	
luna	zi			Lei	B	luna	zi			Lei	B

Contul poate avea și două coloane de sume, prima servind pentru sumele parțiale, iar a doua pentru sumele totale.

„Debit" și „Credit". Aceste două noțiuni sînt în uz de foarte multă vreme. Ele sînt denumiri convenționale și menținute în uz din trecutul îndepărtat cînd contul era privit ca mijloc de a evidenția socoteli numai între persoane.

După ce s-a trecut la întrebuințarea lui ca mijloc de calcul pentru orice obiect de evidență, cele două expresiuni s-au menținut în vocabularul disciplinei și mai departe, deși ele nu mai erau potrivite să explice în toate cazurile materia înregistrată la debitul și la creditul contului.

Părțile contului pot fi așezate pe una și aceeași pagină a registrului, sau ele pot fi puse față în față pe două pagini în „folio".

Contul poate avea și o formă în care debitul să nu fie așezat față în față cu creditul, ci sumele debitoare și creditoare să fie trecute în două coloane vecine la dreapta contului.

Iată forma unui asemenea cont:

DENUMIREA CONTULUI

Data		Operația	pag. jurnal	Sume			
				debitoare		creditoare	
luna	zi			Lei	B	Lei	B

Scanned with OKEN Scanner

Pentru aplicații demonstrative putem folosi forma abreviată a contului, astfel:

D	Denumirea contului	C

Cînd elementul de activ sau pasiv este reflectat numai în etalon monetar, se folosește o formă a contului în care alături de sume debitoare și creditoare apare o coloană de sold.

Contul .....

Parafa	Simbol	Pagina

Data	Document		Explicații	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold	Pag. jurnal
	Felul	Nr.							

Dacă urmărim oglindirea unui mijloc și în etalon natural, în contabilitatea analitică se utilizează o formă adecvată de cont.

Denumirea materialului / produs, marfă .....

Unitatea de măsură / Preț planificat sau de facturare	Nr. cod..... (simbol intern)	Magazia / Pag.

Data	Document		Cantitatea			Preț unitar mediu	Valoarea			Simbol cont coresp.	Pag. jurnal
	Nr.	Felul	Intrată	Ieșită	Stoc		Debit	Credit	Sold		

Scanned with OKEN Scanner

A debita un cont înseamnă a trece o sumă de bani la debitul lui; a credita un cont înseamnă a trece o sumă de bani la creditul lui.

Debitarea unui cont se face prin creditarea altui cont sau prin creditul mai multor conturi. Un cont se creditează prin debitul unui cont sau mai multor conturi. Sumele înregistrate la debit sînt sume debitoare, iar sumele trecute la credit sînt sume creditoare. Diferența dintre totalul debitului și totalul creditului se numește *sold*. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decît totalul sumelor creditoare, soldul este debitor, iar dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decît totalul sumelor debitoare, soldul este creditor.

Soldul se trece pe partea cea mai mică a contului. Contul se soldează sau este balansat, cînd cele două părți ale lui stau în echilibru, debitul fiind egal cu creditul.

Totalul debitului sau totalul creditului, în ambele cazuri fără sold inițial se numește *rulaj*.

Cînd liniatura primei pagini a unui cont nu ajunge ca să cuprindă toate operațiunile unei perioade de gestiune, debitul și creditul se adună, iar totalurile se reportează deschizîndu-se o altă pagină pentru acel cont.

Pentru observarea mișcărilor economice ne servim de două serii de conturi: conturi de activ și conturi de pasiv.

Funcționarea conturilor de activ și de pasiv:

Conturile de **activ** funcționează astfel:

La debitul lor se înregistrează:

— soldul inițial, adică mijloacele existente la deschiderea contului;

— sporirile ulterioare adică apariția de noi mijloace.

La creditul lor se înregistrează:

— reducerile de mijloace și

— soldul lor final.

Conturile de **pasiv** funcționează astfel:

La creditul lor se înregistrează:

— soldul inițial, adică resursele existente la deschiderea contului;

— sporirile ulterioare, adică apariția de noi resurse.

Scanned with OKEN Scanner

La debitul lor se înregistrează:
— reduceri de resurse;
— soldul final.

Conturile de activ dau solduri debitoare; conturile de pasiv dau solduri creditoare.

Schematic, putem prezenta funcționarea conturilor de activ și de pasiv astfel:

D	Conturi de activ	C
Sold inițial Sporiri (+)	Reduceri (—) Sold final	

D	Conturi de pasiv	C
Reduceri (—) Sold final	Sold inițial Sporiri (+)	

Ce observăm din expunerea de mai sus?

Observăm că debitul nu primește la toate conturile mișcări de același fel și nici creditul nu primește la toate conturile mișcări omogene.

La unele conturi, debitul reflectă mijloace economice în starea lor inițială, așa cum sînt la deschiderea contului precum și sporirile ulterioare ale acestora, iar la alte conturi debitul cuprinde reduceri de resurse și soldul final. De altă parte la unele conturi, creditul oglindește resurse în starea lor inițială la deschiderea contului, precum și sporirile lor ulterioare. La alte conturi, creditul oglindește reducerile de mijloace și soldul final.

La unele conturi debitul cuprinde elemente de activ, iar la alte conturi el reflectă operațiuni asupra elementelor de pasiv. La unele conturi creditul cuprinde elemente de pasiv, iar la alte conturi, el reflectă operațiuni asupra elementelor de activ.

Prin urmare, nici debitul nici creditul nu îndeplinesc la orice cont una și aceeași funcțiune. Funcțiuni identice au numai conturile de activ și numai conturile de pasiv.

Descompunerea bilanțului inițial în conturi
Corespondența conturilor

Ca să putem oglindi în cursul operațiunilor mișcările fiecărui element de activ și de pasiv, trebuie să descompunem bilanțul inițial și să deschidem pentru fiecare parte componentă cîte un cont separat. Conturile deschise vor cuprinde la un loc întregul conținut al bilanțului.

În urma descompunerii bilanțului inițial, elementele de activ și de pasiv, apar în conturile respective pe aceeași parte pe care ele figurează în bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, existentul inițial din activ apare în partea stîngă la debitul conturilor de activ, iar existentul inițial din pasiv apare în partea dreaptă la creditul conturilor de pasiv.

Pe urmă, în cursul desfășurării activității, toate sporirile de activ se înregistrează pe aceeași parte în debit și toate sporirile de pasiv se înregistrează pe aceeași parte, în credit.

Prezentăm grafic descompunerea bilanțului inițial în schema nr. 1.

Ar rezulta din această reprezentare grafică a descompunerii bilanțului, că din bilanț elementele lui se trec de-a dreptul în conturi și că apoi s-ar proceda la fel în cursul activității întreprinderii.

Am putea lucra și așa. Evidența contabilă nu admite trecerea cu vederea a ordinii cronologice în care se înfățișează operațiunile.

Pentru a fi în măsură să cunoaștem și felul cum se desfășoară mișcările în timp, înainte de a trece operațiunile direct în conturile chemate a le ține în evidență, le înregistrăm stabilind corespondența conturilor.

Corespondența conturilor asigură o legătură organică între conturi.

Variațiunile caracteristice ale mișcărilor de valori se pot grupa în următoarele categorii:

1) O sporire a mijloacelor concomitent cu reducerea lor, adică o sporire de activ și o reducere de activ.

2) O reducere a resurselor concomitent cu sporirea lor, adică o reducere de pasiv și o sporire de pasiv.

3) O sporire a mijloacelor simultan cu sporirea resurselor adică o sporire de activ și o sporire de pasiv.

4) O reducere a resurselor simultan cu reducerea mijloacelor, adică o reducere de pasiv și o reducere de activ.

Dacă însemnăm activul cu A și pasivul cu P, iar sporirile cu semnul (+) plus și reducerile cu semnul (—) minus, aceste variațiuni de mișcări pot fi exprimate sub formă de egalități contabile. Există patru egalități contabile, astfel:

1) $+A = -A$

2) $-P = +P$

3) $+A = +P$

4) $-P = -A$

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 1

BILANȚ

Activ		Pasiv	
Mijloace fixe	15.000.000	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
Materiale	438.000		
Produse finite	296.000	Fondul mijloacelor circulante	1.062.000
Casa	500		
Cont curent	575.000	Furnizori	125.000
Clienți	27.500	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
	16.337.000	=	16.337.00

D	Mijloace fixe	C
15.000.000		

D	Materiale	C
438.000		

D	Produse finite	C
296.000		

D	Casa	C
500		

D	Cont curent	C
575.000		

D	Clienți	C
27.500		

D	Fondul mijloacelor fixe	C
	15.000.000	

D	Fondul mijloacelor circulante	C
	1.062.000	

D	Furnizori	C
	125.000	

D	Împrumuturi pe termen scurt	C
	150.000	

Din aceste patru variațiuni fundamentale pot lua naștere alte variațiuni combinate, astfel:

1) Sporire de mijloace prin reducere de mijloace și sporire de resurse, adică sporire de activ și paralel reducere de activ și sporire de pasiv.

2) Reducere de resurse prin reducere de mijloace și sporire de resurse, adică reducere de pasiv, paralel cu reducere de activ și sporire de pasiv.

3) Sporire de mijloace și reducere de resurse în contul reducerii mijloacelor, adică sporire de activ și reducere de pasiv paralel cu reducere de activ.

4) Sporire de mijloace și reducere de resurse în contul sporirii resurselor, adică sporire de activ și reducere de pasiv, paralel cu sporirea de pasiv.

Variațiunile de mai sus pot fi exprimate prin următoarele egalități contabile derivate:

$$1)\ +A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \qquad 3)\ \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = -A$$

$$2)\ -P = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \qquad 4)\ \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = +P$$

Operațiunile economice și relațiile juridice ce cad în sfera de preocupare a contabilității se înregistrează.

Orice operațiune se înregistrează la debitul unui cont și la creditul altui cont sau mai multor conturi, ori invers, la creditul unui cont și la debitul altui cont sau mai multor conturi.

Acest procedeu de înregistrare se numește înregistrare dublă.

Prin acest procedeu se stabilește legătura reciprocă între conturi care oglindesc mijloacele, resursele și procesele economice, ca legătură între *debit și credit*.

Legătura ce se stabilește între conturi prin debitarea și creditarea lor se numește *corespondența conturilor*. Conturile legate între ele sînt *conturi corespondente*.

Scanned with OKEN Scanner

b. **Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenței conturilor**

S-a precizat mai înainte că mijloacele de lucru și resursele întreprinderii se află în cursul desfășurării operațiunilor economice, în mișcare continuă, în neîntreruptă schimbare și transformare. Mișcările de valori ating deodată activul și pasivul, sau ele se produc numai în activ sau numai în pasiv.

O ridicare de numerar de la Banca Națională, într-un scop determinat, eliberările de mijloace, provoacă modificări numai în structura activului.

Se produc modificări numai în pasiv cînd se decide a se lăsa la dispoziția întreprinderii o finanțare pentru creșterea mijloacelor circulante.

Pe urma unui credit primit, modificările ating deodată și activul și pasivul. Cînd se face plata unei datorii situația este asemănătoare.

Cînd se ridică numerar din contul de la bancă, avem o reducere la un element de activ și de altă parte, concomitent, o sporire la un alt element de activ.

D	Casa	C
Sporire (+)		

D	Cont curent	C
	Reducere (−)	

În ipoteza că se face plata unui furnizor dintr-un împrumut avem o reducere la un element de pasiv și concomitent o sporire la un alt element de pasiv.

D	Furnizori	C
Reducere (−)		

D	Împrumuturi pe termen scurt	C
	Sporire (+)	

Cînd se contractează un împrumut pentru a fi utilizat într-un scop special determinat, avem o sporire de activ și concomitent o sporire de pasiv.

D	Cont curent	C
Sporire (+)		

D	Împrumuturi pe termen scurt	C
	Sporire (+)	

Scanned with OKEN Scanner

Cînd se face plata unei datorii din disponibilul la bancă, se produce o reducere de activ și concomitent o reducere de pasiv.

D	Furnizori	C	D	Cont curent	C
Reducere (—)					Reducere (—)

În concluzie, pentru a stabili corespondența conturilor, mișcările de valori trebuie să fie analizate.

Nu este lipsită de temei observația că ceea ce constituie lucrul esențial pentru cine vrea să cunoască secretul funcționării conturilor este analiza contabilă.

Ce stabilește analiza contabilă?

Ea trebuie să stabilească:

1) Care anume elemente se modifică prin influența unei operațiuni singulare sau a unui grup de operațiuni inseparabile și, dintre elementele în cauză, care aparțin activului și care aparțin pasivului.

2) Ce conturi trebuie să intervină pentru a înregistra mișcările respective și din care serie de conturi face parte fiecare cont.

3) În care elemente de activ și de pasiv se produc sporiri și reduceri.

Ca să putem stabili corespondența conturilor va trebui să răspundem la următoarele întrebări:

a) ce conturi intră în funcțiune;

b) se produce o sporire sau o reducere;

c) ce caracter are fiecare cont, este un cont de activ sau de pasiv;

d) pe care parte a contului se face înregistrarea.

Aplicînd cunoscutele reguli după care funcționează conturile vom afla ce conturi se debitează și ce conturi se creditează și vom putea astfel stabili corespondența conturilor.

c. Formularea articolelor contabile

Corespondența conturilor se stabilește prin formularea articolelor contabile. Articolul indică contul sau conturile debitoare și contul creditor corespondent și invers, contul sau conturile

Scanned with OKEN Scanner

creditoare și contul debitor corespondent. El cuprinde în forma lui completă următoarele elemente:

1) Data articolului.
2) Titlul articolului.
3) Explicația operațiunii.
4) Suma de bani care se scrie la sfîrșitul textului explicativ și în coloanele de sume, în dreptul conturilor debitoare și creditoare.

Există articole simple și compuse.

Articolul simplu. Dacă în articol intervin numai două conturi, unul debitor și altul creditor, el se numește articol simplu.

Exemplu: Pe baza acceptării noastre, Banca Națională a virat contravaloarea facturii nr. 192 de lei 30.000 în contul furnizorului „Flamura Roșie".

Articolul se formulează astfel[1]:

data			D	C
Furnizori Flamura Roșie	= *Cont curent*		30.000	30.000
Virat în contul „Flamura Roșie" c/val. facturii nr. 192 lei		30.000		

Contul „Furnizori" este un cont de pasiv și „Contul curent" este un cont de activ.

Primul oglindește o reducere de pasiv iar secundul o reducere de activ.

Corespondența s-a stabilit prin debitarea contului „Furnizori" și creditarea contului „Cont curent".

Articolul compus. Cînd pentru înregistrarea unei operațiuni intervine de o parte un cont debitor și de altă parte două sau mai multe conturi creditoare sau invers, cînd intervine un cont creditor și de altă parte două sau mai multe conturi debitoare, articolul se numește articol compus.

[1] Articolele se formulează în registrul jurnal.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Să presupunem că se dau în producție, conform actelor justificative, materii prime în valoare de lei 50.000 și cheltuieli de transport-aprovizionare aferente lei 2.500.

data		D	C
Cheltuielile producției de bază	= Următoarele	52.500	
Dat în fabricație:			
	Materiale		50.000
C/val. materiilor prime pentru ciclul 1 de producție lei 50.000			
	Cheltuieli de transport-aprovizionare		2.500
C/valoarea cheltuielilor de aprovizionare aferente, lei 2.500			

În acest articol avem un cont debitor și două conturi creditoare. Au sporit *Cheltuielile producției de bază* ca element de activ.

Pot interveni situații în care să fie un cont creditor și două sau mai multe conturi debitoare.

Stabilirea corespondenței conturilor premerge înregistrărilor în conturi și se face pe bază de acte justificative.

Operațiunile economice reflectate în conturi, prin formularea articolelor contabile, se încadrează fie în egalitățile contabile fundamentale, fie în egalitățile contabile derivate.

În cadrul primei trepte a metodei contabilității s-a demonstrat reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil. Cea de-a doua treaptă indică modul în care aceleași operațiuni economice, care determină mobilitatea bilanțului, vor fi evidențiate, în contabilitate, cu ajutorul conturilor.

Iată operațiuni economice care înregistrate în conturi se încadrează în una sau alta din egalitățile contabile fundamentale sau derivate.

Exemple la egalitățile contabile fundamentale

1) Pentru egalitatea fundamentală $+A = -A$ luăm în considerare următoarea operațiune economică:

Scanned with OKEN Scanner

Se ridică din disponibilul la bancă lei 1.000 pentru întregirea plafonului de casă.

1		D	C
Casa	= *Cont curent*	1.000	1.000
Înregistrat ridicarea de la bancă a sumei de lei.....	1.000		

2) Pentru egalitatea fundamentală +A = +P, considerăm alt caz:

Pe baza normativului mijloacelor circulante și în conformitate cu avizul Băncii Naționale a R.S.R. s-a pus la dispoziția întreprinderii suma de lei 200.000 pentru completarea mijloacelor circulante.

2		D	C
Cont curent	= *Fondul mijloacelor circulante*	200.000	200.000
Înregistrat primirea finanțării pentru creșterea mijloacelor circulante lei	200.000		

3. Pentru egalitatea contabilă fundamentală — P = +P, avem în vedere operațiunea economică de mai jos:

Se achită furnizorului „X" suma de lei 25.000 din împrumuturi pe termen scurt acordate de bancă conform extrasului de cont.

3		D	C
Furnizori	= *Împrumuturi pe termen scurt*	25.000 200.000	25.000 200.000
Achitat factura nr. 25 din împrumut lei....	200.000		

4. Pentru egalitatea contabilă fundamentală —P = —A, considerăm următoarea operațiune economică:

Scanned with OKEN Scanner

Se achită din disponibilul de la bancă o parte din împrumuturile pe termen scurt de lei 25.000.

4		D	C
Împrumuturi pe termen scurt	= *Cont curent*	25.000	25.000
Înregistrat rambursarea unui împrumut pe termen scurt de lei 25.000			

Exemple la egalitățile contabile derivate

1) Pentru egalitatea contabilă derivată:

$$+A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$$

luăm următorul exemplu:

În baza dispoziției conducerii întreprinderii se impută magazinerului suma de lei 650, reprezentînd prețul de vînzare cu amănuntul al materiilor și materialelor constatate lipsă. În contabilitate materiile și materialele sînt înregistrate la prețul de evidență de lei 500.

1		D	C
Debitori	= Următoarele	650	—
Prețul de vînzare cu amănuntul al materialelor constatate lipsă ..... lei 650			
	Materiale		500
Prețul de evidență a materiilor și materialelor lei 500			
	Decontări cu bugetul statului		150
Diferența dintre prețul de vînzare cu amănuntul și cel efectiv al materiilor și materialelor constatate lipsă lei..... 150			

2) Pentru egalitatea contabilă derivată: $-P = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$ considerăm următoarea operațiune economică:

Scanned with OKEN Scanner

Conform semnăturilor de primire din statele de salarii rezultă că din drepturile totale de plată de 185.000 lei s-au achitat prin casieria proprie salarii în sumă de 182.000 lei, diferența de 3.000 lei reprezentînd salarii neridicate în termen.

2			D	C
Decontări cu salariații	=	Următoarele	185.000	—
Totalul drepturilor de plată lei 185.000				
		Casa		182.000
Sumele plătite prin casierie lei 182.000				
		Creditori		3.000
Salariile neridicate în termen lei 3.000				

3) Pentru egalitatea contabilă derivată:

$$\left.\begin{matrix}+A\\-P\end{matrix}\right] = -A$$ analizăm următoarea operațiune:

În urma inventarierii la magazinul propriu de desfacere cu amănuntul a mărfurilor se constată o lipsă în limita normelor de pierderi însumînd 420 lei în preț cu amănuntul. Adaosul (rabatul) comercial aferent lipsei este de lei 40.

3			D	C
Următoarele	=	*Mărfuri în unitățile cu amănuntul*	—	420
Prețul cu amănuntul a lipsei constatate în limita normelor legale de pierderi lei 420				
Cheltuieli de desfacere			380	
Prețul cu amănuntul al lipsei constatate, mai puțin rabatul comercial aferent lei 380				
Rabat sau adaos comercial			40	
Adaos comercial aferent lipsei, lei 40				

Scanned with OKEN Scanner

4) Pentru egalitatea derivată: $\begin{matrix}+A\\-P\end{matrix}\Big] = +P$ considerăm situaţia de mai jos:

Se înregistrează contribuţia unităţii pentru asigurările sociale de 12.000 lei calculată asupra salariilor (exclusiv indemnizaţia de concediu) personalului tehnic-administrativ în sumă de 11.000 lei şi asupra concediilor pentru care s-au făcut preliminări de 1.000 lei.

4		D	C
Următoarele	= *Decontări privind asigurările sociale*	—	12.000
Totalul contribuţiei lei 12.000			
Cheltuieli generale ale întreprinderii		11.000	
Contribuţia aferentă salariilor pentru personalul tehnic administrativ lei 11.000			
Rezerve pentru cheltuieli preliminate		1.000	
Contribuţia aferentă salariilor pentru concedii lei 1.000			

d. Bilanţul iniţial şi bilanţul de deschidere

Soldurile bilanţului iniţial nu se trec direct în conturi, ci mai întîi se formulează articolele contabile respective. Conturile în care se trec activul şi pasivul se debitează şi se creditează prin creditul şi prin debitul contului „Bilanţ de deschidere".

Luînd ca bază bilanţul iniţial de care ne-am servit mai înainte, pentru deschiderea conturilor de activ şi de pasiv, formulăm următoarele articole:

Scanned with OKEN Scanner

Data		D	C
Următoarele	= *Bilanț de deschidere*		16.337.000
Pentru deschiderea conturilor de activ:			
Mijloace fixe		15.000.000	
Materiale		438.000	
Produse finite		296.000	
Casa		500	
Cont curent		575.000	
Clienți		27.500	
Data			
Bilanț de deschidere	= Următoarele	16.337.000	—
Pentru deschiderea conturilor de pasiv:			
	Fondul mijloacelor fixe		15.000.000
	Fondul mijloacelor circulante		1.062.000
	Furnizori		125.000
	Împrumuturi pe termen scurt		150.000

Bilanțul inițial și contul „Bilanț de deschidere" nu trebuie să fie confundate unul cu altul. Între ele există deosebiri esențiale.

Bilanțul inițial exprimă datele inventarului de început de activitate și le prezintă rezumativ sub formă de cont în două compartimente, activul în stînga și pasivul în dreapta.

Contul „Bilanț de deschidere" este un mijloc auxiliar de funcțiune contabilă, care ajută la deschiderea conturilor de activ și de pasiv și apoi se soldează.

Partea stîngă a bilanțului inițial se numește *activ* iar partea dreaptă *pasiv*.

La contul „Bilanț de deschidere", partea stîngă se numește *debit* iar partea dreaptă *credit*.

Deosebirea esențială între bilanțul inițial și contul „Bilanț de deschidere" constă în faptul că activul figurează în bilanțul inițial în stînga și pasivul în dreapta, pe cîtă vreme în contul „Bilanț de deschidere" creditul oglindește elemente de activ, iar partea stîngă, adică debitul, elemente de pasiv.

D	Contul „Bilanț de deschidere"	C
Elemente de pasiv lei 16.337.000		Elemente de activ lei 16.337.000

Scanned with OKEN Scanner

e. Conturi sintetice și conturi analitice

Conturile „Materiale", „Produse finite" și altele oglindesc situația și mișcarea acestor mijloace de lucru pe grupe de părți omogene. Din conținutul contului „Materiale", spre pildă, putem cunoaște situația și mișcarea materiilor prime, luate la un loc, dar nu sîntem în măsură a urmări și cunoaște în cursul perioadei de gestiune mișcarea fiecărui fel de materie primă.

Contul „Furnizori" sau contul „Decontări cu salariații" reflectă izvoare omogene ale formării mijloacelor întreprinderii, dar ele nu ne pot indica persoanele sau unitățile față de care avem angajamente de plată și nici cît anume datorăm fiecărui furnizor în parte sau cît are de primit fiecare muncitor sau funcționar.

Conturile arătate mai sus sînt conturi sintetice; prin ele se realizează evidența sintetică a mijloacelor și a resurselor întreprinderii.

Intervin situații speciale. O întreprindere care are ca obiect construcția de mașini, consumă fier, oțel, lemn, cărbuni și alte materiale. Adeseori ea nu fabrică un singur fel de produs, ci mai multe. O întreprindere comercială desface mai multe feluri de mărfuri, o întreprindere textilă consumă materii prime diferite și fabrică mai multe feluri de produse.

Nu ne putem mulțumi numai cu o evidență generală pe genuri de mijloace sau resurse, ci e necesar să știm ce fel de materii și materiale, produse, există în stoc și anume în ce cantitate, cît s-a consumat din fiecare fel în procesul de producție și ce produse s-au realizat, în ce cantitate au intrat și s-au vîndut.

E necesar apoi să cunoaștem clienții și furnizorii întreprinderii și cît ni se cuvine sau cît avem de plată fiecăruia în parte. De aceea unele conturi sintetice trebuie să fie descompuse în conturi analitice.

Se deschid conturi analitice pentru fiecare fel de materie primă, produs, client, furnizor etc.

Conturile sintetice exprimă valoric întreaga masă a materiilor prime sau auxiliare, totalitatea produselor finite, întregul proces de producție.

Conturile analitice oferă posibilitatea cunoașterii fiecărui fel de materie primă, fiecare fel de produs finit și altele atît după valoare cît și după cantitate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul poate servi prin urmare fie pentru a oglindi valori compuse din mai multe părți omogene, fie pentru a reflecta situația și mișcarea unei singure părți descompuse dintr-un întreg.

Deosebirea esențială între conturile sintetice și conturile analitice este că la primele conținutul lor este exprimat numai valoric pe cîtă vreme ultimele exprimă de cele mai multe ori obiecte de evidență atît valoric cît și cantitativ.

Totalul conturilor analitice subordonate unui anumit cont sintetic, trebuie să fie egal cu totalul contului sintetic, atît la debit cît și la credit.

De asemenea și soldurile conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egale cu soldul contului sintetic superior.

Conturile analitice urmează aceeași regulă de funcționare ca și contul sintetic suprapus.

Partea stîngă se numește debit și partea dreaptă se numește credit.

La conturile valorilor materiale, partea stîngă a contului poate fi numită și „intrare" iar partea dreaptă „ieșire".

Înregistrarea în conturile analitice și sintetice

În registrul Jurnal, articolele se fac în ordinea cronologică. De aici se trec în conturi în cartea mare (maestru principal). Fiecare articol se înregistrează cel puțin în două conturi. Articolul:

Data			D	C
Furnizori	=	Cont curent	15.000	15.000

se va înregistra în conturile „Furnizori" și „Cont curent" astfel:

D	Furnizori	C
„La" Cont curent 15.000		

D	Cont curent	C
	„Prin" Furnizori lei 15.000	

Scanned with OKEN Scanner

Cu privire la mențiunile „La " și „Prin" în Capitolul al XI-lea din lucrarea lui Paciolo „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" se face precizarea că debitorul se însemnează cu „prin" și creditorul cu „la".

Expresiile „la" și „prin" pot fi eliminate indicîndu-se simplu contul debitor sau creditor corespondent.

În conturile analitice nu se indică contul corespondent dar în schimb în acele conturi analitice, care oglindesc bunuri corporale, este necesar a se face evidența nu numai valoric ci și cantitativ în coloane deosebite.

Exemplu: Considerăm cîteva operațiuni menite să înfățișeze mișcarea unor materii prime în contul sintetic și în conturile analitice subordonate.

La începutul perioadei de gestiune avem în depozit următoarele materii prime:

— Lînă țigaie	1000	kg	a	50	lei/kg	= 50.000
— Lînă țurcană	500	kg	a	40	lei/kg	= 20.000
— Deșeuri „Săvinești"	100	kg	a	5	lei/kg	= 500
— Fibre textile	750	kg	a	20	lei/kg	= 15.000
					Total ...	= 85.500

Se fac următoarele operațiuni:

1) Intrat conform facturii nr... de la întreprinderea B:

500 kg lînă țigaie a 50 lei/kg = 25.000
500 kg lînă țurcană a 40 lei/kg = 20.000

2) Primit de la Săvinești:

400 kg deșeuri „Săvinești" a 5 lei/kg = 2.000

3) Dat în fabricație:

800 kg lînă țigaie a 50 lei/kg = 40.000
500 kg lînă țurcană a 40 lei/kg = 20.000
200 kg deșeuri „Săvinești" a 5 lei/kg = 1.000

Scanned with OKEN Scanner

Urmare acestor operaţiuni, contul „Materiale" va prezenta situaţia de mai jos:

Debit **Materiale** **Credit**

Data luna 197..,..	ziua	Operaţia	Pg. J.	Sume Parţiale	Totale	Data luna 197	ziua	Operaţia	Pg. J.	Sume Parţiale	Totale
		Sold			85 500	1		Prod. de bază	1		61 000
1		Furnizori	1	45.000	130 500						
2		Furnizori	1	2 000	132 500						

Total debit ..... lei 132.500
Total credit ..... lei 61.000
..... Sold lei 71.500

Situaţia după evidenţa analitică:

Intrări **Lînă ţigaie** **Ieşiri**

Data luna	ziua	Descrierea operaţiunii	Cantitatea (kg)	Preţul Unitar	Total	Data luna	ziua	Descrierea operaţiunii	Cantitatea (kg)	Preţul Unitar	Total
		Sold	1 000	50	50 000	1		Eliberat cu bon nr.	800	50	40 000
1		Factura nr.	500	50	25 000						

Intrări **Lînă ţurcană** **Ieşiri**

Data luna	ziua	Descrierea operaţiunii	Cantitatea (kg)	Preţul Unitar	Total	Data luna	ziua	Descrierea operaţiunii	Cantitatea (kg)	Preţul Unitar	Total
		Sold	500	40	20 000	1		Eliberat cu bon nr.	500	40	20 000
1		Factura nr.	500	40	20 000						

Scanned with OKEN Scanner

Intrări **Deșeuri „Săvinești"** **Ieșiri**

Data luna	Data ziua	Descrierea operațiunii	Cantitatea (kg)	Prețul Unitar	Prețul Total	Data luna	Data ziua	Descrierea operațiunii	Cantitatea (kg)	Prețul Unitar	Prețul Total
		Sold	100	5	500	1		Eliberat cu bon nr.	200	5	1 000
1		Factura nr.	400	5	2 000						

Intrări **Fibre textile** **Ieșiri**

Data luna	Data ziua	Descrierea operațiunii	Cantitatea (kg)	Prețul Unitar	Prețul Total	Data luna	Data ziua	Descrierea operațiunii	Cantitatea (kg)	Prețul Unitar	Prețul Total
		Sold	750	20	15 000						

Situația după evidența analitică

Sold inițial

	Intrări	*Ieșiri*	*Sold final*
Lînă țigaie	75.000	40.000	35.000
Lînă țurcană	40.000	20.000	20.000
Deșeuri „Săvinești"	2.500	1.000	1.500
Fibre textile	15.000	—	15.000
Total =	132.500	61.000	71.500

Situația după evidența analitică este reprezentată prin intermediul balanței de verificare analitică (vezi schema nr. 2).

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 2

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ A CONTULUI „MATERIALE"

Denumirea conturilor	Sold inițial				Mișcări				Sold final			
	Debit		Credit		Debit		Credit		Debit		Credit	
	Cantit.	Valoare	Cant.	Valoare	Cant.	Valoare	Cant.	Valoare	Cant.	Valoare	Cant.	Valoare
Lînă țigaie	1 000	50 000	—	—	500	25 000	800	40 000	700	35 000	—	—
Lînă țurcană	500	20 000	—	—	500	20 000	500	20 000	500	20 000	—	—
Deșeuri „Săvinești"	100	500	—	—	400	2 000	200	1 000	300	1 500	—	—
Fibre textile	750	15 005	—	—	—	—	—	—	750	15 000	—	—
TOTAL	—	85 500	—	—	—	47 000	—	61 000	—	71 500	—	—

Scanned with OKEN Scanner

4. CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ

a. Încheierea unei perioade de calcul contabil. Balanța de verificare a evidenței sintetice. Bilanțul final și contul „Beneficii și pierderi"

Înțelegerea rațională a contabilității pornește de la cunoașterea principiilor care stau la baza ei.

Imperativul „să faci" este precedat de indicativul „cum se face". Ca să știi ce trebuie să faci se cere mai întîi să știi cum se face. Contabilitatea observă mișcarea valorilor într-o unitate economică și reconstituie la finele unei perioade gestionare, prin calcule de sinteză, viața întregului organism ce cade în sfera ei de preocupare. La intervale scurte și privind numai un anumit sector al mișcării valorilor, contabilitatea oferă cunoașterea prin mijloacele sale de calcul. Este cerut să cunoaștem principiile care guvernează prelucrarea materiei contabile ca să putem efectua calcule periodice de sinteză.

Metoda cunoașterii în domeniul contabilității are la bază reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, un sistem de conturi cu ajutorul cărora sînt urmărite mișcările de valori dintr-un perimetru de mică sau de mare întindere, într-o notație specifică și calcule de sinteză încheiate, la o epocă fixată după voință, în cadrul normelor legale.

Sistemul de calcul contabil pe a cărui bază stă contabilitatea are ca punct de plecare bilanțul inițial.

Sistemul de conturi continuă a fi legat de bilanț și mai tîrziu, în cursul desfășurării operațiunilor viitoare. Dat fiind că soldul fiecărui cont formează un post de bilanț în orice moment bilanțul poate fi iarăși constituit.

De regulă „Bilanțul" și contul „Beneficii și pierderi" se întocmesc la finele unei anumite perioade de gestiune cînd se închide ciclul operațiunilor.

Închiderea perioadei de calcul contabil are drept scop stabilirea dinamicii mijloacelor și resurselor întreprinderii, rezultatul final, felul cum a fost îndeplinit planul, și elaborarea unor calcule previzionale pentru optimizarea acțiunilor viitoare.

În vederea întocmirii bilanțului se fac mai multe lucrări succesive. Prima lucrare comportă gruparea sau generalizarea datelor contabile prin întocmirea balanței de verificare a evidenței sintetice și a balanțelor de verificare a evidenței analitice.

Scanned with OKEN Scanner

În mod obișnuit, balanța de verificare a evidenței sintetice se face la sfîrșitul fiecărei luni. Ea îndeplinește și o funcție de control.

Verificîndu-se regulat la sfîrșitul fiecărei luni, înregistrările efectuate în cursul lunii respective, eventualele greșeli pot fi descoperite mai ușor decît atunci cînd verificarea s-ar face la intervale de timp mai mari.

Alcătuirea balanței de verificare

Balanța de verificare se întocmește numai după ce toate operațiunile curente făcute pînă la epoca de închidere s-au înregistrat în jurnal și de aici în conturi.

Datele contabile se pot grupa în șase coloane. Primele două coloane servesc pentru soldurile existente la începutul lunii. Următoarele două sînt destinate a oglindi mișcările din cursul lunii ale fiecărui cont și ultimele două coloane arată soldurile finale. Atît primele două coloane destinate soldurilor inițiale, la fel ca și în următoarele două coloane ale mișcării conturilor și în coloanele de solduri finale, totalul debitului trebuie să fie egal cu totalul creditului.

Includerea soldurilor inițiale și a celor finale permite să se confrunte situația de la începutul cu aceea de la sfîrșitul lunii pentru a se putea stabili schimbările ivite în structura mijloacelor întreprinderii și pentru a se putea judeca felul cum a fost îndeplinit planul. În continuare, vom exemplifica întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice pe baza unui ciclu de operațiuni ce are ca punct de plecare bilanțul inițial.

BILANȚ

Activ			Pasiv		
Nr. crt.		Sume	Nr. crt.		Sume
1	Mijloace fixe	15.000.000	1	Fondul mijloacelor fixe	15.000.000
2	Materiale	438.000	2	Fondul mijloacelor circulante	1.062.000
3	Produse finite	296.000	3	Furnizori	125.000
4	Casa	500	4	Împrumuturi pe termen scurt	150.000
5	Cont curent	575.000			
6	Clienți	27.500			
		16.337.000			16.337.000

Scanned with OKEN Scanner

În cursul perioadei de gestiune s-au făcut următoarele operații:

1) Se recepționează din sectorul de investiții, conform procesului verbal de recepție nr. 3, mijloace fixe în valoare de lei 87.000

2) Se dau în fabricație conform bonului nr. 1 materii prime în valoare de lei 195.000

3) Se dă în fabricație conform bonului nr. 2 combustibil în valoare de lei..... 18.000

4) Se ridică de la bancă contravaloarea salariului net, se achită salariile muncitorilor și se evidențiază impozitul calculat asupra salariilor brute lei..... 9.500

5) Repartizat și înregistrat salariile muncitorilor direct productivi asupra producției lei 115.000

6) Se rambursează prin B.N.R. din împrumuturile pe termen scurt lei 30.000

7) Întreprinderea client „A" depune în contul nostru de la bancă suma de lei 15.000

8) Se achită furnizorul „F" din contul nostru de decontare la bancă privind activitatea de bază lei 50.000

9) Obținut din producție proprie semifabricate conform notei de predare nr. 1 în valoare de lei 10.000

10) Se livrează produse finite cu factura nr. 2, din care rezultă următoarele:

— prețul de vînzare este de lei..... 220.000

— prețul de cost planificat lei..... 150.000

11) Pe baza documentelor depuse spre decontare, întreprinderea primește un împrumut de la B.N.R. pentru întregirea mijloacelor circulante în valoare de lei..... 150.000

12) Se încasează factura nr. 2. Se diminuează soldul contului „Produse, lucrări și servicii facturate" cu lei 150.000, reprezentînd prețul planificat al produselor realizate și se evidențiază impozitul pe circulația mărfurilor de lei 14.000

Se cere:

a) să se formuleze articolele pentru deschiderea conturilor de activ și de pasiv prin contul „Bilanț de deschidere";

b) să se analizeze operațiunile și să se formuleze articolele de jurnal;

c) să se treacă operațiunile din jurnal în cartea mare și apoi să se redacteze balanța de verificare.

Scanned with OKEN Scanner

Formularea articolelor contabile:

		D	C
1			
Următoarele	= *Bilanț de deschidere*	—	16.337.000
Pentru deschiderea conturilor de activ			
Mijloace fixe		15.000.000	
Materiale		438.000	
Produse finite		296.000	
Casa		500	
Cont curent		575.000	
Clienți		27.500	
2			
Bilanț de deschidere	= Următoarele	16.337.000	—
Pentru deschiderea conturilor de pasiv			
	Fondul mijloacelor fixe		15.000.000
	Fondul mijloacelor circulante		1.062.000
	Furnizori		125.000
	Împrumuturi pe termen scurt		150.000
3			
Mijloace fixe	= *Fondul mijloacelor fixe*	87.000	87.000
4			
Cheltuielile producției de bază	= *Materiale*	195.000	195.000
5			
Cheltuielile producției de bază	= *Materiale*	18.000	18.000
6			
Casa	= *Cont curent*	105.500	105.500
7			
Cheltuielile producției de bază	= *Decontări cu salariații*	115.000	115.000
8			
Decontări cu salariații	= Următoarele	115.000	—
	Casa		105.500
	Decontări cu bugetul statului		9.500

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
9				
Împrumuturi pe termen scurt	=	*Cont curent*	30.000	30.000
10				
Cont curent	=	*Clienți „A"*	15.000	15.000
11				
Furnizori „F"	=	*Cont curent*	50.000	50.000
12				
Semifabricate	=	*Cheltuielile producției de bază*	10.000	10.000
13				
Produse, lucrări și servicii facturate	=	*Produse finite*	150.000	150.000
14				
Cont curent	=	*Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare*	150.000	150.000
15				
Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	=	*Venituri din activitatea de bază*	220.000	220.000
16				
Venituri din activitatea de bază	=	*Produse, lucrări și servicii facturate*	150.000	150.000
17				
Venituri din activitatea de bază	=	*Decontări cu bugetul statului*	14.000	14.000

Înregistrarea operațiunilor în conturi (Cartea mare):

D	Mijloace fixe		C
S.i.	15.000.000		
(700)	87.000		

D	Produse finite		C
S.i.	296.000	150.000	(225)

Scanned with OKEN Scanner

D	Cont curent		C
S.i	575.000	105.500	(300)
(400)	15.000	30.000	(800)
(341)	150.000	50.000	(410)

D	Materiale		C
S.i.	438.000	195.000	(500)
		18.000	(500)

D	Casa		C
S.i.	500	105.500	(420)
(340)	105.500		

D	Clienți		C
S.i.	27.500	15.000	(340)

D	Fondul mijloacelor circulante		C
		1.062.000	(S.I.)

D	Furnizori		C
(340)	50.000	125.000	(S.i.)

D	Decontări cu bugetul statului		C
		9.500	(420)
		14.000	(600)

D	Produse, lucrări și servicii facturate		C
(220)	150.000	150.000	(600)

D	Fondul mijloacelor fixe		C
		15.000.000	S.i.
		87.000	(100)

D	Împrumuturi pe termen scurt		C
(340)	30.000	150.000	(S.i.)

D	Cheltuielile producției de bază		C
(200)	195.000	10.000	(220)
(200)	18.000		
(420)	115.000		

Scanned with OKEN Scanner

D	Decontări cu salariații		C
(300)	105.500	115.000	(500)
(430)	9.500		

D	Semifabricate		C
(500)	10.000		

D	Venituri din activitatea de bază		C
(225)	150.000	220.000	(341)
(430)	14.000		

D	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare		C
(600)	220.000	150.000	(340)

Se încheie balanța de verificare (vezi schema nr. 3)

Cu ajutorul balanței de verificare pe rulaj se pot urmări:

1) Mișcarea valorilor în cadrul planului de producție.

2) Se confruntă soldurile inițiale cu soldurile finale și se constată dacă producția planificată s-a realizat sau nu și dacă repartiția materiilor și materialelor a fost sau nu făcută conform planului.

Dacă la soldul inițial al conturilor de activ adăugăm mișcările debitoare și scădem mișcările creditoare obținem soldul final debitor al contului de activ.

Adică:

$$Sfd = Si + md - mc$$

unde:

Sfd = soldul final debitor al contului de activ

Si = soldul inițial

md = mișcări debitoare

mc = mișcări creditoare

De asemenea, dacă la soldul inițial al conturilor de pasiv adăugăm mișcările creditoare și scădem mișcările debitoare obținem soldul final creditor al contului de pasiv (Sfc).

Scanned with OKEN Scanner

BALANȚA DE VERIFICARE
încheiată la 31 decembrie 19...

Schema nr. 3

Simb. cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Mișcări		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
100	Mijloace fixe	15.000.000	—	87.000	—	15.087.000	—
200	Materiale	438.000	—	—	213.000	225.000	—
220	Produse finite	296.000	—	—	150.000	146.000	—
300	Casa	500	—	105.500	105.500	500	—
340	Cont curent	575.000	—	165.000	185.500	554.500	—
400	Clienți	27.500	—	—	15.000	12.500	—
700	Fondul mijloacelor fixe	—	15.000.000	—	87.000	—	15.087.000
701	Fondul mijloacelor circulante	—	1.062.000	—	—	—	1 062.000
410	Furnizori	—	125.000	50.000	—	—	75.000
800	Împrumuturi pe termen scurt	—	150.000	30.000	—	—	120.000
500	Cheltuielile producției de bază	—	—	328.000	10.000	318.000	—
420	Decontări cu salariații	—	—	115.000	115.000	—	—
430	Decontări cu bugetul statului	—	—	—	23.500	—	23.500
222	Semifabricate	—	—	10.000	—	10.000	—
225	Produse, lucrări și servicii facturate	—	—	150.000	150.000	—	—
341	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	—	—	220.000	150.000	70.000	—
600	Venituri din activitatea de bază	—	—	164.000	220.000	—	56.000
	Total	16.337.000	16.337.000	~~1.539.500~~ 1 424 500	~~1.539.500~~ 1 424 500	16.423.500	16.423.500

Scanned with OKEN Scanner

Adică:

$$\boxed{Sfc = Si + mc - md}$$

3) Din coloanele „mișcări" se poate urmări mișcarea proceselor și se poate judeca dacă ele corespund cu directivele din plan.

Balanța de verificare pe sume și solduri este mai puțin corespunzătoare. Ea nu oglindește și soldurile inițiale trimițîndu-ne pentru aceasta la cartea mare.

Se întocmește și cîte o balanță de verificare analitică pentru fiecare cont sintetic descompus în conturi particulare.

Deoarece elementele unui cont sintetic din cartea mare apar descompuse, în registrul analitic respectiv, în conturi sau partizi subdivizionare, totalurile coloanelor de sume și soldurile balanței de verificare a fiecărui registru analitic trebuie să fie egale cu totalul debitului și al creditului, precum și cu soldul conturilor corespunzătoare din balanța de verificare a evidenței sintetice.

De pildă, balanța de verificare pentru contul „Materiale" trebuie să arate în valoare totală un sold inițial, rulajul din debit și credit, precum și un sold final egal cu sumele respective din dreptul contului „Materiale", cuprins în balanța de verificare sintetică.

Mai departe este cerut ca totalul mișcărilor debitoare din balanța de verificare sintetică să fie egal cu totalul coloanei debitului din registru jurnal și totalul mișcărilor creditoare din această balanță să fie egal cu totalul creditului din registrul jurnal.

Dacă există nepotriviri, înseamnă că s-au făcut greșeli fie în jurnal, fie greșeli provenite din trecerea articolelor de jurnal în cartea mare, sau provenite din trecerea sumelor din acest registru în balanța de verificare.

Se poate întîmpla ca balanța de verificare să aibă coloanele exacte și să fie conformă cu totalul jurnalului și totuși să existe erori în registre. Balanța semnalează erori, dar nu le semnalează pe toate, deoarece unele greșeli nu pot fi semnalate prin acest mijloc de control.

Pot fi semnalate numai **erori de ordin formal** și anume:

1) Suma a fost trecută în debit dar s-a omis trecerea ei la credit și invers.

Scanned with OKEN Scanner

2) Suma s-a înregistrat la debitul unui cont dar la creditul contului corespondent s-a trecut greșit sau invers.

3) S-a stabilit greșit soldul unui cont.

4) Adunarea greșită a sumelor în articolele compuse.

Erorile acestea sînt semnalate prin faptul că nu se obțin egalități între coloanele de mișcări debit și credit sau între coloanele de sold final debit și credit.

Nu sînt semnalate cu ajutorul balanței de verificare **erorile de fond** — esențiale — care provin din:

1) Debitarea și creditarea conturilor interesate cu sume egale dar inexacte.

2) Debitarea sau creditarea în cartea mare a unui alt cont decît acela chemat a primi mișcarea indicată prin articolul respectiv formulat în jurnal.

3) Redactarea greșită a articolelor de jurnal, de unde erorile străbat prin reportare și în cartea mare.

4) Omisiunea înregistrării în jurnal a uneia sau mai multor operațiuni.

5) În fine nu pot fi semnalate nici erorile compensate care prin inversări de sume în conturi nu dau nici o diferență între soldul mișcărilor din debitul și creditul balanței de verificare sintetice.

Controlul înregistrărilor se face și prin confruntarea fiecărei balanțe a evidenței analitice cu sumele respective din dreptul conturilor sintetice ale balanței de verificare a evidenței sintetice.

Nici balanța de verificare pe conturi analitice nu poate semnala toate erorile și mai ales nu poate semnala **erori esențiale** rezultate din:

1) Omisiunile înregistrării vreunei operațiuni în contul sintetic și în conturile analitice.

2) Debitarea sau creditarea unui alt cont decît acela în drept a primi operațiunea.

3) Înregistrarea cu sume inexacte a unei operațiuni și în contul sintetic și în conturile analitice.

Balanțele de verificare ale evidenței analitice pentru bunuri corporale se întocmesc și pe cantitate și pe valoare.

Balanța de verificare, în orice formă s-ar alcătui, pretinde o organizare rațională a evidenței conturilor.

În tot sistemul evidenței socialiste trebuie să se oglindească și să se controleze întregul proces al reproducției așa cum el este reliefat în teorie, în toată diversitatea elementelor lui compo-

Scanned with OKEN Scanner

nente. Aprofundarea teoriei contabilității deschide perspectiva organizării raționale a lucrărilor practice și oferă foloase reale în controlul îndeplinirii planului.

Balanța de verificare în forma tabelei de șah. Un calcul matricial în observarea mișcărilor de valori

Balanța de verificare pe rulaj este mai completă decît balanța de verificare pe sume și solduri, dar ea prezintă inconvenientul că nu redă corespondența conturilor în diferitele procese economice, de unde necesitatea de a da balanței de verificare o formă mai completă.

Acestui scop corespunde o formă specială a balanței numită balanța de verificare în forma tabelei de șah.

Liniatura acestei balanțe prezintă coloane verticale și coloane orizontale.

Conturile se trec în tablou în aceeași ordine atît în coloanele verticale cît și în coloanele orizontale.

Careurile rezultate din intersecția liniilor verticale cu cele orizontale sînt destinate sumelor.

În dreptul fiecărui cont, în linie orizontală se trec sumele debitoare iar în linie verticală se trec sumele creditoare.

Să presupunem că contul „Cheltuielile producției de bază" a fost debitat prin creditul următoarelor conturi:

Materiale ..... 1.000 lei
Salarii ..... 2.500 lei
Cheltuieli comune ale secției ..... 1.500 lei

În forma cunoscută contul „Cheltuielile producției de bază" prezintă următoarea situație:

D	Cheltuielile producției de bază	C
Materiale	1.000	
Salarii	2.500	
Cheltuieli comune ale secției	1.500	

Aceeași situație poate fi prezentată și într-o altă grupare, astfel:

Cheltuielile producției de bază

Prin creditul conturilor	Materiale	Decontări cu salariații	Cheltuieli comune ale secției
	1.000	2.500	1.500

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare în formă de șah are la bază această grupare și primește forma următoare:

Conturi creditoare / Conturi debitoare	1	Cheltuielile producției de bază	Materiale	Decontări cu salariații	Cheltuielile comune ale secției	Total debit
1	—					
2 Cheltuielile producției de bază	—	—	1.000	2.500	1.500	5.000
3. Materiale	—	—	—	—	—	—
4. Decontări cu salariații	—	—	—	—	—	—
5. Cheltuieli comune ale secțiilor	—	—	—	—	—	—
Total credit	—	—	1.000	2.500	1.500	5.000

Considerînd elementele de activ și de pasiv și ciclul de operațiuni indicate mai înainte, întocmim balanța de verificare în formă de șah (vezi schema nr. 4).

În coloanele verticale sumele se aduc de sus în jos iar totalul apare în coloana „mișcări în credit"; în coloanele orizontale sumele se adună de la stînga la dreapta iar totalul apare în coloana „mișcări în debit". La intersecția acestor două coloane apare totalul mișcărilor debitoare și creditoare o singură dată.

Balanța de verificare în formă de șah mai prezintă, în coloane separate, soldurile inițiale ale conturilor de activ și de pasiv, soldurile finale debitoare și creditoare. Totalurile soldurilor se trec o singură dată la intersecția coloanelor respective.

Balanța de verificare în formă de șah cuprinde aceleași date ca și balanța de verificare pe rulaj, dar arată și corespondența conturilor debitoare și creditoare.

* * *

După întocmirea balanței de verificare se mai întocmesc următoarele lucrări preliminare bilanțului:

— Inventarierea și inventarul.

— Nivelarea conturilor.

— Situația după nivelarea conturilor (balanța a II-a de verificare).

Scanned with OKEN Scanner

— Concentrarea rezultatelor.
— Situația după concentrarea rezultatelor.
— Închiderea conturilor de activ și de pasiv.
— Întocmirea bilanțului tip (vezi schema nr. 5).

Concentrarea rezultatelor se face cu ajutorul contului „Beneficii și pierderi", cont colector de rezultate. Se formulează două articole. Unul pentru concentrarea rezultatelor pozitive și altul pentru concentrarea rezultatelor negative. În exemplul nostru se fac următoarele articole:

		D	C
1			
Venituri din activitatea de bază = *Beneficii și pierderi* Pentru concentrarea rezultatelor pozitive		56.000	56.000
2			
Beneficii și pierderi = *Venituri din alte activități* Pentru concentrarea rezultatelor negative		—	—

Vezi contul „Beneficii și pierderi" (schema nr. 6)

b. Dezvoltarea calculelor de sinteză ale contabilității. Calculul prețului de cost. Analiza comparativă — Calcule previzionale

Ca disciplină științifică contabilitatea nu mai poate rămîne la elementele de cunoaștere statică. Ea are tendință să devină înainte de toate o știință dinamică.

Într-adevăr, metoda contabilității, cu cele trei trepte componente, cuprinde întreaga perspectivă dinamică a procesului cognitiv și acțiunea spre construcții noi. Balanțele de verificare analitice și sintetice, bilanțul, contul de beneficii și pierderi sînt sinteze care permit dezvoltarea calculului contabil.

Calculul prețului de cost

Gestiunea unei întreprinderi moderne, a unei centrale ori a unui alt organism economic solicită colectivului de conducere un ansamblu de cunoștințe științifice, metode și tehnici noi, care se sprijină unele pe altele și se completează reciproc. Contabilitatea nu se oprește la bilanț. Ea valorifică datele și experiența trecutului

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 6

BENEFICII ŞI PIERDERI

Pierderi			**Beneficii**		
Nr. crt.	Explicaţii	Suma	Nr. crt.	Explicaţii	Suma
	A. *Pierderi din realizările activităţii de bază*			A. *Beneficii din realizările activităţii de bază*	
			1	Din vînzarea produselor de fabricaţie proprie la intern.	50.000
			2	Din executarea lucrărilor şi serviciilor cu caracter industrial	6.000
			3	Din vînzarea produselor de fabricaţie proprie la export	.....
	Total A	.....		Total A	.....
	B. *Pierderi din realizările activităţilor diverse*			B. *Beneficii din realizările activităţilor diverse*	
1	Din vînzarea mărfurilor prin magazinele proprii cu amănuntul	.....	4	Din vînzarea mărfurilor prin magazinele proprii cu amănuntul	.....
	Total B	.....		Total B	.....
	C. *Pierderi din realizarea ambalajelor şi materialelor*			C. *Beneficii din realizarea ambalajelor şi materialelor*	
2	*Din vînzarea ambalajelor*	.....	5	Din vînzarea ambalajelor	.....
	Total C	.....		Total C	.....
	D. *Alte pierderi*			D. *Alte beneficii*	
3	Pierderi cauzate de calamităţi şi din întreruperi provenite diă calamităţi	.....	6	Beneficii din amenzi şi penalităţi	.....
	Total D	.....		Total D	.....
	Pierderi report	.....		Beneficii report	.....
	Total pierderi	.....		Total beneficii	56.000
	Sold beneficii	56.000		Sold pierderi	.....
	Total...	56.000		Total	56.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 4

BALANȚA DE VERIFICARE „ȘAH"

Simbol cont	Conturi creditoare / Conturi debitoare	Sold inițial debitor	100	200	220	300	340	400	700	410	800	500	701	420	430	222	225	341	600	Total mișcări debitoare	Sold final creditor
	Sold inițial creditor	16.337.000							15.000.000	125.000	150.000		1.062.000								
100	Mijloace fixe	15.000.000							87.000											" 87.000	
200	Materiale	438.000																			
220	Produse finite	296.000																			
300	Casa	500					105.500													105.500	
340	Cont curent	575.000						15.000										150.000		165.000	
400	Clienți	27.500																			
700	Fondul mijloacelor fixe																				15.087.000
410	Furnizori						50.000													50.000	75.000
[illegible]00	Împrumuturi pe termen scurt						30.000													30.000	120.000
	Cheltuielile producției de bază			213.000										115.000						328.000	
	Fondul mijloacelor circulante																				1.062.000
	Decontări cu salariații					105.500									9.500					115.000	
430	Decontări cu bugetul statului																				23.500
222	Semifabricate											10.000								10.000	
225	Produse, lucrări și servicii facturate				150.000															150.000	
341	Cont de acumulări și de împrumuturi pe documente de decontare																		220.000	220.000	
600	Venituri din activitatea de bază														14.000		150.000			164.000	56.000
	Total mișcări creditoare			213.000	150.000	105.500	185.500	15.000	87.000			10.000		115.000	23.500		150.000	150.000	220.000	1.539.500	
	Sold final debitor		15.087.000	225.000	146.000	500	554.500	12.500				318.000				10.000		70.000			16.423.500

pentru a informa asupra desfășurarii acțiunilor viitoare, după un plan sistematic și metodic.

Întreprinderile și centralele industriale, combinatele și grupurile de întreprinderi sînt organisme lucrative unde apar zilnic spre dezlegare cele mai complexe probleme organizatorice, tehnice și economice conturate precis. Calculul științific al costurilor, în vederea stabilirii corecte a prețurilor de vînzare este un obiectiv central al contabilității.

Sistemul conturilor organizează conturile pentru ca resorturile lui să pătrundă în structura cheltuielilor de producție. În felul acesta contabilitatea urmărește colectarea cheltuielilor, repartizarea lor locurilor de apartenență și determinarea costurilor pe fiecare fel de produs, pe fiecare comandă executată precum și pentru serviciile prestate.

Studiul cheltuielilor de producție, calculul costurilor și formarea prețurilor în economia întreprinderii și la nivelul economiei naționale reprezintă preocupări esențiale în contabilitate.

Prețul de cost este un indicator sintetic calitativ. În condițiile folosirii metodelor mecanografice în calculele contabilității, cunoașterea componentelor sale și formarea prețului de stat cu amănuntul se evidențiază complet (fig. nr. 8). Studiul cheltuielilor de producție, antecalculul și postcalculul formează metodologia determinării prețului de cost.

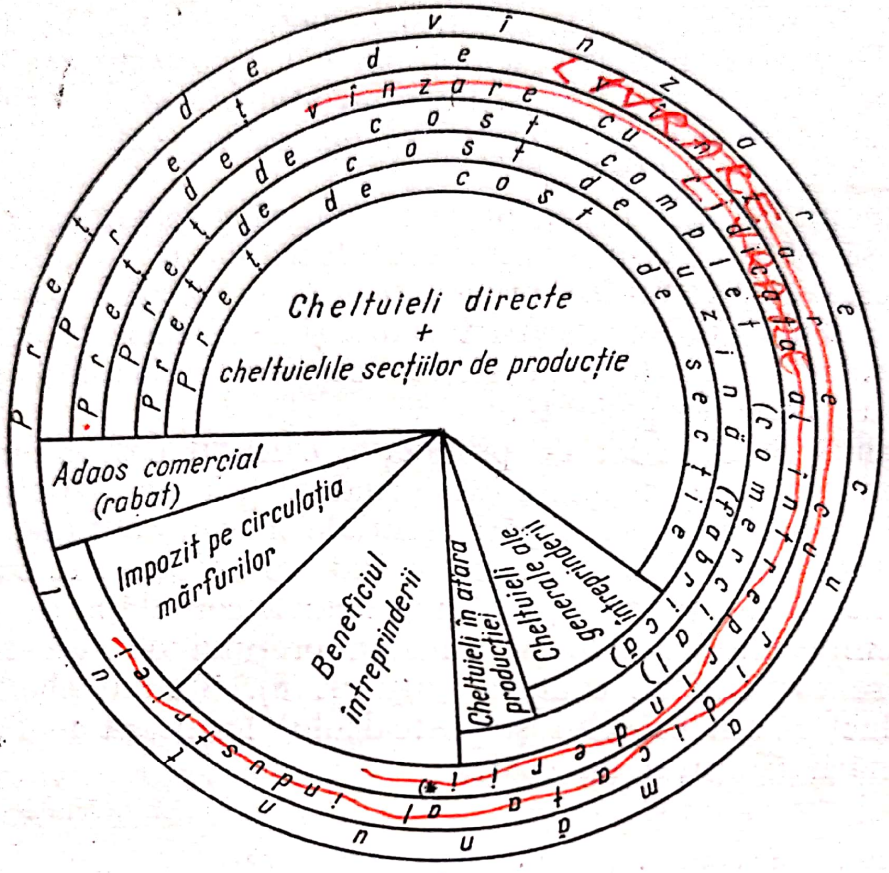
Analiza comparativă. Decizii. Calcule previzionale

Cifrele și calculele de sinteză, elaborate în celelalte forme de calcul ale contabilității, se prelucrează și se interpretează mai departe pentru a descoperi noi rezerve de ordin organizatoric, tehnic și administrativ. Analiza comparativă a stocului de informații, provenit din conturi și calcule de sinteză, dă o nouă dimensiune, științifică, contabilității.

Analiza orizontală se extinde asupra unui grup de unități similare. Se stabilește măsura în care au contribuit elementele de resurse și mijloacele la crearea și sporirea beneficiului. Sînt depistate cauzele care au provocat în economia întreprinderii eventuale pierderi. Se folosește metoda comparării și pe linia felurilor de cheltuieli în raport cu cantitatea și calitatea produselor obținute. Interesează în calculul comparativ rentabilitatea totală, rentabilitatea fiecărui produs fabricat, nivelul investițiilor și eficiența lor, dinamica resurselor proprii și străine.

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA FORMĂRII PREȚULUI DE VÎNZARE CU AMĂNUNTUL



*) La unele produse în prețul de vînzare cu ridicata al întreprinderii, se cuprinde și o cotă de impozit pe circulația mărfurilor

Fig. 8.

Sectorul de analiză comparativă se menține în contabilitate cu putere de cunoaștere și de prevedere continuă. Sprijinit pe metoda comparativă a datelor și pe calcule previzionale el oferă cutezanță și orientare sigură în acțiunile viitoare.

Analiza comparativă și calculele previzionale trec de limita organismelor și unităților creatoare de valori la nivelul centralelor, ramurilor și departamentelor economice. Ca formă de calcul a contabilității analiza comparativă folosește o metodologie proprie pentru a stabili informații privind conducerea științifică a producției și a muncii în legătură directă cu tot ce interesează perfecționarea și bunul mers al activității economice.

„Contabilitatea este organul prevederii în întreprindere. Ea trebuie să permită în orice moment de a ști unde se află întreprinderea și încotro se îndreaptă.

Ea este chemată să dea informații exacte asupra situației economice a întreprinderii, clar și precis. O contabilitate bună, simplă și clară care redă exact imaginea desfășurării activității întreprinderii este un puternic mijloc de conducere". [1]

Analiza comparativă oferă privire de ansamblu asupra organismelor creatoare de valori, descoperă momentele favorabile și nefavorabile în viața fiecărei unități economice și face astfel posibilă cunoașterea procesului evolutiv de creștere a economiei naționale.

Se pot descoperi în interiorul unei unități defecte de conducere și organizare, lipsă de control și lacune administrative. Datele contabilității sînt un bogat izvor de informații pentru analiza prospectivă în vederea elaborării deciziilor.

Informațiile contabilității se pot referi și la două sau mai multe unități.

Comparația între două sau mai multe organisme pe baza informației contabile evidențiază raportul de forțe privind mijloacele lor economice, rezultatele dobîndite sub raport tehnico-economic, decontările cu terții, costurile de achiziție, prețul de cost și acumulările.

Reprezentările grafice sînt un mijloc eficace pentru a exprima concluziile comparative.

Informațiile contabilității — temeiul elaborării deciziilor economico-financiare

Decizia este o operație fundamentală care se face la fiecare pas al vieții noastre, la răspîntia între alternative .

Strategia și tactica sînt strîns legate de metodele moderne de management și se fundamentează în largă măsură pe calculele de sinteză ale contabilității [2].

Strategia se referă la problemele de ansamblu privite în perspectivă, adică politica întreprinderii fixată de conducerea superioară a sistemului. Tactica însumează deciziile operative în vederea atingerii obiectivelor stabilite prin strategie. *Prosperi-*

---

[1] Henry Fayol, *Administration Industrielle et Générale*, Paris, Dunod, 1941.

[2] A se vedea în această privință: Information for Decision Making, edited by: Alfred Rappaport, Prentice-Hall, 1970, Englewood Cliffs, Newjersey

Scanned with OKEN Scanner

tatea unei întreprinderi este dependentă totdeauna de fundamentarea și eficacitatea deciziilor luate.

Decizia — ca proces rațional de alegere a unei linii de acțiune, *în scopul obținerii unui anumit rezultat* — impune cunoașterea tuturor elementelor legate de strategie și tactică. A conduce, înseamnă a decide, dar semnifică și a-i convinge pe alții să aplice deciziile luate. Procesul decizional presupune nu numai cunoașterea unei alternative, ci și cunoașterea tuturor alternativelor posibile pentru viitor, în interacțiunea și corelarea lor, *presupune creativitate.* [1]

Fiecare strategie se poate divide în mai multe manevre — variante tactice; fiecare dintre aceste manevre fiind un mod de aplicare în practică a concepțiilor de conducere previzională, pentru atingerea și depășirea chiar a obiectivelor planului. De exemplu, strategia privitoare la reducerea vitezei de rotație a mijloacelor circulante se poate concretiza în tactici ca: reducerea ciclului de fabricație, reducerea stocului de producție nefinită, reducerea stocului de produse finite ș.a.m.d.

Prognoza spre o înaltă productivitate obligă la calculul raportului dintre cheltuielile marginale și beneficiu, pentru a evita apariția pierderilor. Desfacerea impune îmbunătățirea caracteristicilor produselor, cercetarea necesităților și dorințelor consumatorilor, exigență față de calitate și prezentare.

Mecanismul gîndirii decizionale se axează pe două componente principale: judecata intuitivă și gîndirea creatoare. Decizia are multiple valențe economico-financiare și se fundamentează pe cunoașterea veridică a personalului și a tuturor resoartelor.[2] Organizarea fiecărui loc de muncă în vederea sporirii productivității, folosirea rațională a capacității de producție, studiul produselor obținute zilnic comparativ cu consumurile, eficiența serviciilor funcționale, o contabilitate calificată și calculația costurilor sînt preocupări în competența colectivului de conducere, care reține atenția acestui organ, zi de zi. În balanța analizei economiei întreprinderii, totul trebuie să fie clar, riguros, exact și precis. Elaborarea deciziilor nu se poate fonda pe fraze răsunătoare, ci pe o informatică exactă și pe controlul sistematic al desfășurării

---

[1] Scott E. William, *The Creative Individual*, „Journal of Academy of Management", 3, 1965.

[2] A. Deville. *L'information dans l'entreprise*, Paris, 1969. Vezi și C. de Menton, *Les méthodes qui aident à decider*, 1969.

Scanned with OKEN Scanner

producției. Variante multiple, cu soluții în construcții și proiectare, facilitează luarea celor mai indicate decizii.

Trebuie subliniat că rolul cercetării științifice în pregătirea și fundamentarea deciziilor economice a crescut mult; dar mai este destul loc pentru intensificarea ritmului cercetării și creșterea operativității în verificarea practică a rezultatelor. Astfel de probleme exclud cu desăvîrșire empirismul în conducerea economiei. Se profilează pe toate treptele organizatorice principiul competenței cadrelor. Diletantismul în materie economică, în analiză, organizare și conducere, în învățămînt și cercetare, nu-și mai găsește loc în economia modernă.

Prognoza sau previziunea reprezintă anticiparea desfășurării fenomenelor și proceselor viitoare folosind analiza științifică și judecînd în baza unei experiențe anterioare.

Activitatea de prognozare nu înlocuiește planificarea ci este o etapă anterioară, o treaptă absolut necesară în cadrul lucrărilor de elaborare a planului economic care are caracter de directivă. Dacă planul este o reflectare și o întruchipare a deciziei politico-economice luată de organul competent, prognoza economică reprezintă o estimare a situațiilor viitoare posibile, o extrapolare a viitorului pe baza unei evoluții ex-post și a celor mai noi date pe care ni le oferă știința. Diversitatea cantitativă și calitativă a fenomenului economic în permanentă creștere, folosirea rațională a resurselor naturale și umane, internaționalizarea vieții economice și folosirea avantajelor diviziunii internaționale a muncii sînt factori care au făcut tot mai necesare prognozele.

Contabilitatea vrea să fie astăzi, pe lîngă o istorie a trecutului, o oglindă a prezentului și o călăuză a viitorului.

Calculele sale determină nu numai probabilul sau posibilul în viitor ci și ceea ce este „de dorit".

Prognoza contabilă îndeplinește ca orice prognoză economică anumite funcții: cercetarea și descoperirea tendințelor proceselor economice, estimarea acțiunii lor viitoare, elaborarea mai multor alternative de dezvoltare în perspectivă, ierarhizarea alternativelor și luarea deciziei optime.

Se folosesc pentru aceasta mai multe metode și tehnici de prognozare:

a) metoda comparației; b) metoda extrapolării; c) metoda reflexivă; d) metoda normativă. Indiferent de metodă un loc aparte revine modelului economico-matematic care nu este altceva decît o reprezentare sub forma unui sistem de ecuații mate-

Scanned with OKEN Scanner

matice simultane ale celor mai esențiale interdependențe dintre fenomenele economice. Modelele economico-matematice trebuie să răspundă logicei economice, ele nefiind subordonate construcției matematice.

Proiecțiile și extrapolările constituie mijloacele folosite curent în activitatea de prognoză. Proiecțiile pe termen mai lung sînt, în general, mai nesigure pentru că ele presupun menținerea pe o perioadă mai îndelungată a stabilității și a regularităților constatate în trecut ceea ce — spre deosebire de științele naturii — nu se petrece întotdeauna în domeniul social și economic.

Unele slăbiciuni ale metodelor de calcul a tendințelor privesc faptul că deseori ele nu pot indica precis punctele în care intervine o schimbare a direcției.

Prognoza este o parte componentă din analiza științifică a trecutului, prezentului și viitorului.

Ea este în principiu o extrapolare, dar aceasta nu înseamnă că extrapolarea trebuie neapărat să rezulte dintr-o simplă recalculare în viitor a parametrilor economici ai situației actuale.

De multe ori, datele de prognoză sînt deduse în linii mari prin cercetarea acțiunii posibile a unei constelații viitoare, calitativ nouă.

De aceea, în prognoză este întotdeauna necesar un mod de gîndire prospectiv.

Prognozele sînt rezultatul unui proces de elaborare în mai multe trepte: informarea, aplicarea metodelor corespunzătoare pentru precizarea evoluției în timp a variabilelor de prognoză, aprecierea rezultatelor, integrarea și coordonarea prognozei în raport cu diferitele domenii de conducere economică.

Controlul matematic pe care îl exercită contabilitatea asupra mișcărilor de valori oferă siguranță în elaborarea deciziilor și în calculul previzional privind mersul activității economice.[1]

Modele de calcule previzionale sînt prezentate în capitolul „Tratarea informațiilor contabilității".

[1] Vilaine, *Compatibilité et informatique*, Paris, 1970, p. 11—13.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL III

CLASIFICAREA CONTURILOR

Problema clasificării conturilor ocupă un loc important în domeniul cercetării științifice a disciplinei noastre. Și nici nu poate fi altfel, pentru că fundamentarea științifică a clasificării conturilor contribuie la înțelegerea rațională a contabilității și a variatelor probleme izvorîte din contabilitatea ramurilor economiei naționale.

A clasifica conturile înseamnă a le sistematiza în serii sau grupe, trecînd în aceeași serie sau grupă conturile cu caractere comune. Conturile pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere. Unii autori clasifică conturile după sferele circuitului economic, alții socot util să facă clasificarea conturilor după conținutul lor economic și după funcțiunea lor caracteristică în sistemul de conturi. Întîlnim preocupări în legătură cu structura conturilor, iar unele discuții se referă la criteriul fundamental „unic" pe care ar trebui să-l avem în vedere la clasificare. [1]

Sînt folosite în sprijinul părerilor abordate principii din logică și se tinde la încadrarea clasificării conturilor pe linia acestor principii. Se fac trimiteri la Economia politică, ca bază teoretică de pornire pentru o justă construire a clasificării conturilor. Pînă acum literatura noastră contabilă s-a fixat asupra obiectivului evidenței drept criteriu al clasificării conturilor. Călăuzindu-se apoi după cerințele logicii, autorii au adus contribuția lor în domeniul clasificării conturilor, îmbinînd conținutul economic cu funcțiunea lor.

---

[1] Vezi „Evidența contabilă" nr. 4/1957, pag. 51, nr. 12/1958 pag. 26, nr. 1/1959 pag. 29, nr. 4/1959 pag. 21, nr. 5/1959 pag. 27, nr. 2—3/1960.

Scanned with OKEN Scanner

Nu este lipsit de interes să observăm, în lucrări de dată recentă, poziţia unor autori care consideră că sistematizarea conturilor se poate face nu numai după apartenenţa conţinutului la sferele circuitului economic ori după funcţiunea lor. După părerea acestora, clasificarea se poate face luînd în considerare apartenenţa conţinutului conturilor la cele două părţi ale bilanţului. Sau se ia în considerare conţinutul conturilor în funcţie de necesităţile decontărilor de sfîrşit de an şi tehnica lucrărilor în vederea încheierii bilanţului ori conţinutului lor sub unghiul de cercetare calculatoriu spre a stabili dacă ele cuprind substanţe sau oglindesc procese de producţie şi circulaţie în scopul metodologic al decontărilor. Apoi poate fi analizată poziţia conturilor în ansamblul cadrului de conturi, succesiunea epocilor la care intervin conturile în circuitul de calcul periodic etc.

Evident, materia de înregistrat în conturi se pretează la o examinare multilaterală.

Contul este privit ca un instrument de calcul contabil, pentru stabilirea valorii iniţiale şi a modificărilor succesive ale unui element de activ sau de pasiv în cursul unei perioade de timp. Conturile servesc şi pentru efectuarea unor operaţiuni de calcul care nu sînt legate direct nici de activ nici de pasiv. Folosind ca mijloc de calcul contul, gîndirea contabilă a conceput sistemul de contabilitate digrafic, numit în vocabularul curent contabilitate în partidă dublă. Fără să neglijăm principiile logicii ca ştiinţă a gîndirii corecte, ne vom călăuzi gîndirea noastră, după principiile contabilităţii ca disciplină ştiinţifică independentă. Netăgăduit, vom ţine seama de legăturile acestei discipline cu alte ştiinţe, dar mai ales vom avea în vedere că ştiinţa modernă nu se poate întemeia şi dezvolta decît pornind de la dialectica marxistă.

Ar mai fi ceva de adăugat la precizările de pînă acum. Admitem că ştiinţa izvorîtă din necesităţile practicii îşi justifică existenţa faţă de această practică prin rezultate folositoare; ea exprimă aceste rezultate într-o logică proprie.

„Ştiinţa conturilor" apare ca un sistem teoretic raţional, fundamentat pe relaţii ştiinţifice. De la primele însemnări contabile folosite cu mii de ani în urmă, contabilitatea a făcut paşi uriaşi. Factorii care au determinat dezvoltarea contabilităţii ca ştiinţă au fost în primul rînd cerinţele dezvoltării schimbului, apariţia banilor, extinderea mişcărilor de valori, cerinţele producţiei materiale ale societăţii.

Scanned with OKEN Scanner

Domeniul la care se aplică principiile contabilității pretinde cele mai atente preocupări și explicații. Înțelegerea rațională a contabilității se întemeiază însă pe o logică proprie și pornește de la cunoașterea construcțiilor teoretice care stau la baza ei.

Numai logica a descoperit funcțiunea esențială a contabilității și temeiurile sistemului de calcul contabil digrafic față de credința empirică în formalismul dopic. Credem că numai gîndirea logică a putut și poate explica rolul și funcțiunea conturilor rectificative de valori cu caracter aditiv și substractiv și poziția altor conturi de regularizare.

Gîndirea logică înlătură argumentarea lipsită de aprofundare și modul superficial în tratarea problemelor de contabilitate. Dacă vorbim de un sistem de conturi cu o structură specifică, în care conturile urmează anumite criterii de clasificare se pune întrebarea firească, ce stă la baza acestui sistem?

În funcție de rezolvarea acestei întrebări va rezulta și răspunsul asupra felului cum trebuie să privim clasificarea conturilor. Și în contabilitate trebuie să admitem un principiu în domeniul construirii sistemului de conturi. Principiul este cel mai bun punct de plecare pentru fiecare lucru, de exemplu, chiar în știință, nu trebuie întotdeauna să începi prin început și prin noțiunea primă a obiectului, dar prin ce poate mai bine să ușureze studiul... Principiu se spune și despre cauza primitivă și neimanentă a producerii, despre punctul de plecare natural al mișcării sau al schimbării.[1] Egalitatea de bilanț A = P este în măsură să dea o explicație cauzală fenomenelor pe care le observă și le studiază contabilitatea. Știința dă expresie adevărului în concepte. Relația A = P este un concept, constituie punctul de plecare pentru judecarea mișcărilor de valori și este baza sistemului de conturi al contabilității duble.

Privit sub raport cauzal principiul A = P are două aspecte: unul de natură economică și altul de natură juridică.

A = P este și o relație funcțională, oferind temeiul unei construcții de conturi și o clasificare rațională. Activul impune conturi proprii după cum pasivul reclamă de asemenea conturi specifice. Prin urmare, pot exista numai două serii de conturi. Seria conturilor de activ și seria conturilor de pasiv.

---

[1] Aristotel: Met A I 1013, Citat D. Rusu, *Este sau nu știință contabilitatea?* Brașov, 1948, pag. 180.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de activ primesc la debit semnul plus (+) și la credit semnul minus (—), în timp ce conturile de pasiv primesc la credit semnul plus (+) și la debit semnul minus (—).

Conturile de activ sînt guvernate de regula în virtutea căreia în debitul lor se trece existentul inițial de activ și sporirile ulterioare, iar la creditul lor reducerile de activ și soldul final. Activul cuprinde în primul rînd realitățile economice, adică mijloacele de acțiune, iar pasivul resursele.

1. CONTURI DE MIJLOACE ȘI PROCESE ECONOMICE ȘI CONTURI DE RESURSE

Mijloacele economice se află într-o continuă mișcare și transformare. Ele acționează sub voința rațională a conducerii în direcția îndeplinirii ritmice a planului economic. Modificările și transformările succesive asigură desfășurarea procesului de reproducție lărgită. Apar în mod evident conturi chemate să înfățișeze modificările structurale ale substanței de activ și de pasiv. Distingem astfel conturi chemate să înregistreze, pe de o parte mișcarea valorică a mijloacelor economice și a resurselor pe categorii de elemente independent de operațiunile de care sînt legate aceste mișcări și pe de altă parte mișcarea mijloacelor economice în profilul unei anumite faze a procesului economic, cum ar fi de pildă producția, care indică toate consumațiunile de valori în procesul fabricației și prețul de cost al producției finite. Unele conturi au drept caracteristică omogenitatea mijloacelor față de diversitatea operațiunilor făcute cu ele, iar altele se caracterizează prin omogenitatea operațiunilor față de diversitatea mijloacelor a căror mișcare este legată de realizarea unui anumit proces.

Se realizează în sistem grupe de conturi cu sarcini speciale de a urmări și înregistra statica și dinamica mijloacelor și resurselor. Astfel apar primele clase în sistemul construit pe baza egalității A = P, clasa conturilor de mijloace și procese economice și clasa conturilor de resurse.

a. Conturile mijloacelor și resurselor economice

Conturile mijloacelor economice sau conturile mijloacelor de producție sînt conturi de activ și obiectul lor îl constituie bunurile

corporale și creanțele. Ele se pot divide în conturile mijloacelor fixe și conturile mijloacelor circulante.

Conturile de resurse sînt conturi de pasiv și obiectul lor îl constituie resursele proprii și angajamentele. Ele pot fi împărțite în conturi de resurse proprii și resurse străine.

Sînt conturi de mijloace economice conturile: Mijloace fixe, Materiale, Obiecte de inventar, Produse finite, Casa, Cont curent, Debitori, Clienți ș.a.

Sînt conturi de resurse conturile: Fondul mijloacelor fixe, Fondul mijloacelor circulante, Finanțări pentru introducerea tehnicii noi, Împrumuturi pe termen scurt, Furnizori, Decontări cu salariații ș.a.

Conturile de mijloace economice se debitează cu apariția și cu sporirile de mijloace și se creditează cu reducerile și cu dispariția lor.

Conturile de resurse se creditează cu apariția și sporirile de resurse și se debitează cînd resursele se micșorează sau dispar.

Să prezentăm cîteva operațiuni a căror înregistrare implică intervenția conturilor de mijloace economice și de resurse:

1) Conform procesului verbal nr. *28* se înregistrează suma imputată gestionarului de la magazia de materiale nr. 1 lei 1.000.

2) Întreprinderea A din Iași solicită de la Banca Națională un împrumut pe termen scurt în valoare de lei 12.000, pentru plata furnizorului „Steagul Roșu" Brașov. Banca acordă împrumutul și avizează plata furnizorului.

3) Se recepționează, din sectorul de investiții, mijloace fixe în valoare de lei 100.000, conform procesului verbal nr. 95.

	D	C
1		
Debitori/Gestionar „X" = *Materiale* Imputat gestionarului „X" de la magazia nr. 1 conform procesului verbal nr. 28 lei 1.000	1.000	1.000
2		
Furnizori/Steagul Roșu" Brașov = *Împrumuturi pe termen scurt* Conform extrasului de cont, Banca Națională Iași achită furnizorului nostru din Brașov, lei 12.000	12.000	12.000
3		
Mijloace fixe = *Fondul mijloacelor fixe* Recepționat conform procesului verbal nr. 95 mijloace fixe din sectorul de investiții lei 100.000	100.000	100.000

Scanned with OKEN Scanner

b. **Conturile proceselor economice**

Aceste conturi au drept caracteristică faptul că prezintă fie anumite aspecte sau un întreg proces economic, fie rezultatul financiar al unei anumite operaţiuni terminate.

Ele pot fi împărţite în:

— conturi colectoare şi de repartizare;
— conturi de calculaţie;
— conturi comparative.

Conturile colectoare şi de repartizare oglindesc numai anumite momente sau laturi ale unui proces economic determinat.

Ele colectează cheltuielile şi le repartizează apoi locului de apartenenţă.

Toate conturile colectoare şi de repartizare sînt conturi de activ. La închidere, unele dintre aceste conturi pot prezenta sold, altele nu.

În prima categorie se găsesc conturile: *Cheltuieli de transport-aprovizionare* şi *Cheltuieli de desfacere.*

Contul *Cheltuieli de transport-aprovizionare* colectează în debitul său cheltuieli legate de aducerea materiilor şi materialelor de la furnizori pînă la depozitul întreprinderii. Se pune în funcţiune la întreprinderile care contabilizează materiile şi materialele la preţuri de facturare.

Valorile colectate în acest cont şi care privesc materiile şi materialele consumate în întreprindere sau livrate terţilor, prin repartizare, se adaugă la preţul de facturare al acestora.

Soldul debitor de la finele lunii al contului *Cheltuieli de transport-aprovizionare* este format din cheltuieli colectate pentru materiile şi materialele rămase în stoc.

Exemplu: 1) Din factura nr. 1 admisă de furnizorul „F" privind materialele recepţionate şi înmagazinate conform fişei de recepţie nr. 4 se cunosc următoarele date:

— Valoarea materialelor la preţ de facturare (loco depozitul furnizorului) lei 352.315

— C/ valoarea transportului pînă la gara de expediţie şi c/ valoarea manipulării de încărcare-descărcare efectuate de furnizor în contul întreprinderii noastre lei 1.556

Scanned with OKEN Scanner

2) Conform extrasului de cont primit de la B.N.R.S.R. rezultă că s-a achitat transportul pe C.F.R. pentru materialele cumpărate cu cec din carnete fără limită de valoare în sumă de lei..... 3.394

3) Conform situației de repartizare costul transportului de la stația C.F.R. pînă la depozitul întreprinderii, efectuat cu autovehicule proprii, se ridică la lei 1.342

4) Se consumă în procesul de producție din materialele recepționate după cum urmează:

— pentru producția de bază lei..... 114.570
— pentru producția auxiliară lei..... 25.430

5) Se repartizează cheltuielile de transport-aprovizionare privind materialele consumate astfel:

— pentru producția de bază lei 2.039
— pentru producția auxiliară lei..... 453

		D	C
1			
Următoarele	= *Furnizori*	—	353.871
Materiale		352.315	
Cheltuieli de transport aprovizionare		1.556	
Înregistrat factura nr. 1, în sumă de 353.871 lei reprezentînd c/valoarea materiilor și materialelor recepționate conform fișei nr. 4, la preț de facturare de 352.315 lei și cheltuieli de transport și manipulare de lei ... 1.556			
2			
Cheltuieli de transport-aprovizionare	= *Cont curent*	3.394	3.394
Achitat conform extrasului de cont primit de la B.N.R.S.R transportul pe C.F.R. cu cec din carnete fără limită de valoare			
3			
Cheltuieli de transport-aprovizionare	= *Cheltuielile activităților auxiliare*	1.342	1.342
Înregistrat costul transportului de la stația C.F.R. pînă la depozit efectuat cu autovehicule proprii, lei ... 1.342			

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
4			
Următoarele	= *Materiale*	—	140.000
Cheltuielile producției de bază		114.570	
Cheltuielile activităților auxiliare		25.430	
Consumat conform centralizatoarelor bonurilor de consum, materiale în preț de facturare de lei 140.000, din care pentru producția de bază 114.570 lei, pentru producția auxiliară lei 25.430			
5			
Următoarele	= *Cheltuieli de transport-aprovizionare*	—	2.492
Cheltuielile producției de bază		2.039	
Cheltuielile activităților auxiliare		453	
Repartizat cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor consumate conform situației de repartiție.			

Contul *Cheltuieli de desfacere* colectează în debitul său cheltuieli privind desfacerea producției.

Valorile colectate în acest cont privesc întreaga producție livrată.

Pe măsura încasării c/valorii producției livrate este obligatorie adăugarea cheltuielilor de desfacere la prețul de cost de uzină al produselor pentrù care s-au efectuat.

Soldul debitor al contului *Cheltuieli de desfacere* la finele lunii reprezintă cheltuielile colectate care privesc produsele livrate dar neîncasate. *Exemplu:*

		D	C
1			
Produse, lucrări și servicii facturate	= *Produse finite*	424.530	424.530
Expediat prin C.F.R. produse finite în valoare de 424.530 lei, preț cost planificat conform facturii nr. 3423 și scrisorii de trăsură nr. 5625			

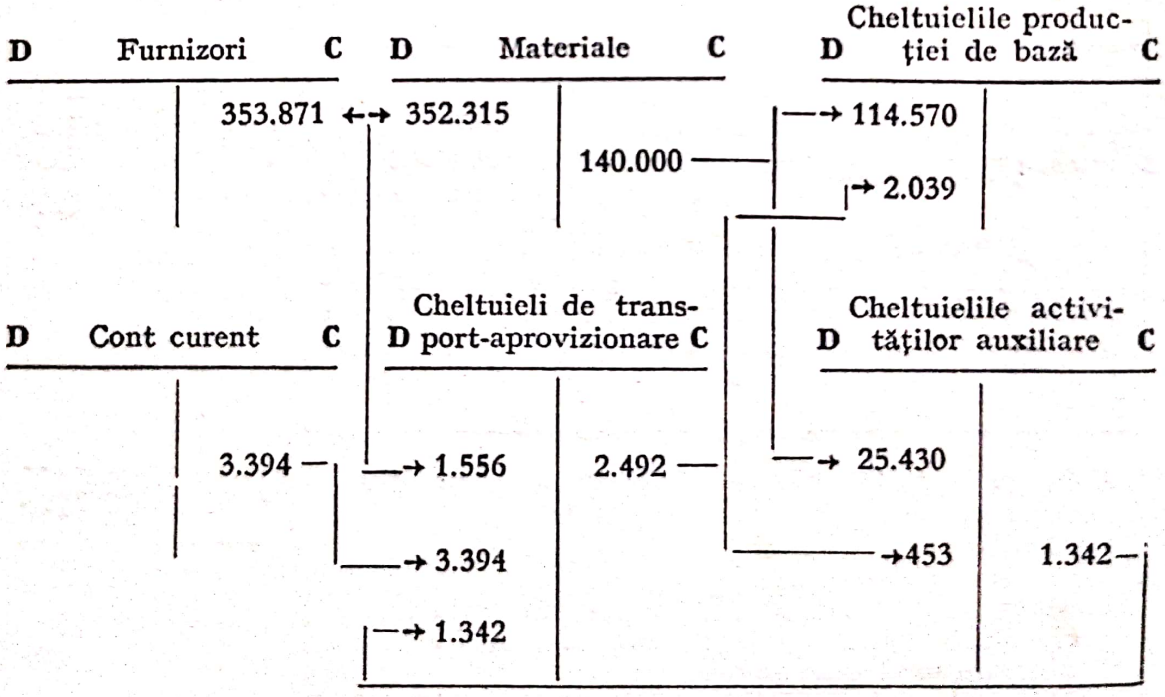
Scanned with OKEN Scanner

		D	C
2			
Cheltuieli de desfacere	= *Cont curent*	1.530	1.530
C/val. transportului efectuat de întreprinderea județeană de transport de la întreprindere la stația C.F.R., expediție, suportată de întreprinderea furnizoare, urmare a condițiilor de franco în sumă de lei 1.530, conform ceculuí din carnete fără limită de valoare			
3			
Cheltuieli de desfacere	= Următoarele	1.840	—
	Materiale		1.345
	Decontări cu salariații		450
	Decontări privind asigurările sociale		45
Cheltuieli de desfacere ocazionate de livrarea produselor din factura nr. 3423 în valoare de lei 1.840: (Cuie, hîrtie, sîrmă — 1.345 lei; salarii pentru ambalatori și încărcători = 450 lei; C.A.S. = 45 lei)			
4			
Produse, lucrări și servicii facturate	= *Produse finite*	450.600	450.600
Expediat prin C.F.R. produse finite în valoare de 450.600 lei, conform facturii nr. 3424 și scrisorii de trăsură nr. 5626			
5			
Cheltuieli de desfacere	= Următoarele	2.300	—
	Materiale		1.472
	Decontări cu salariații		753
	Decontări privind asigurările sociale		75
Cheltuieli de desfacere ocazionate de livrarea produselor din factura 3424 în valoare de 2.300 lei (hîrtie, sîrmă etc. = 1.472 lei; salarii pentru ambalatori și încărcători 753 lei; 10% CAS = 75 lei)			
6			
Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	= *Diferențe de preț la produse finite*	8.751	8.751
Înregistrat, la finele lunii, diferența favorabilă între prețul de cost planificat și prețul de cost efectiv corespunzătoare produselor livrate.			

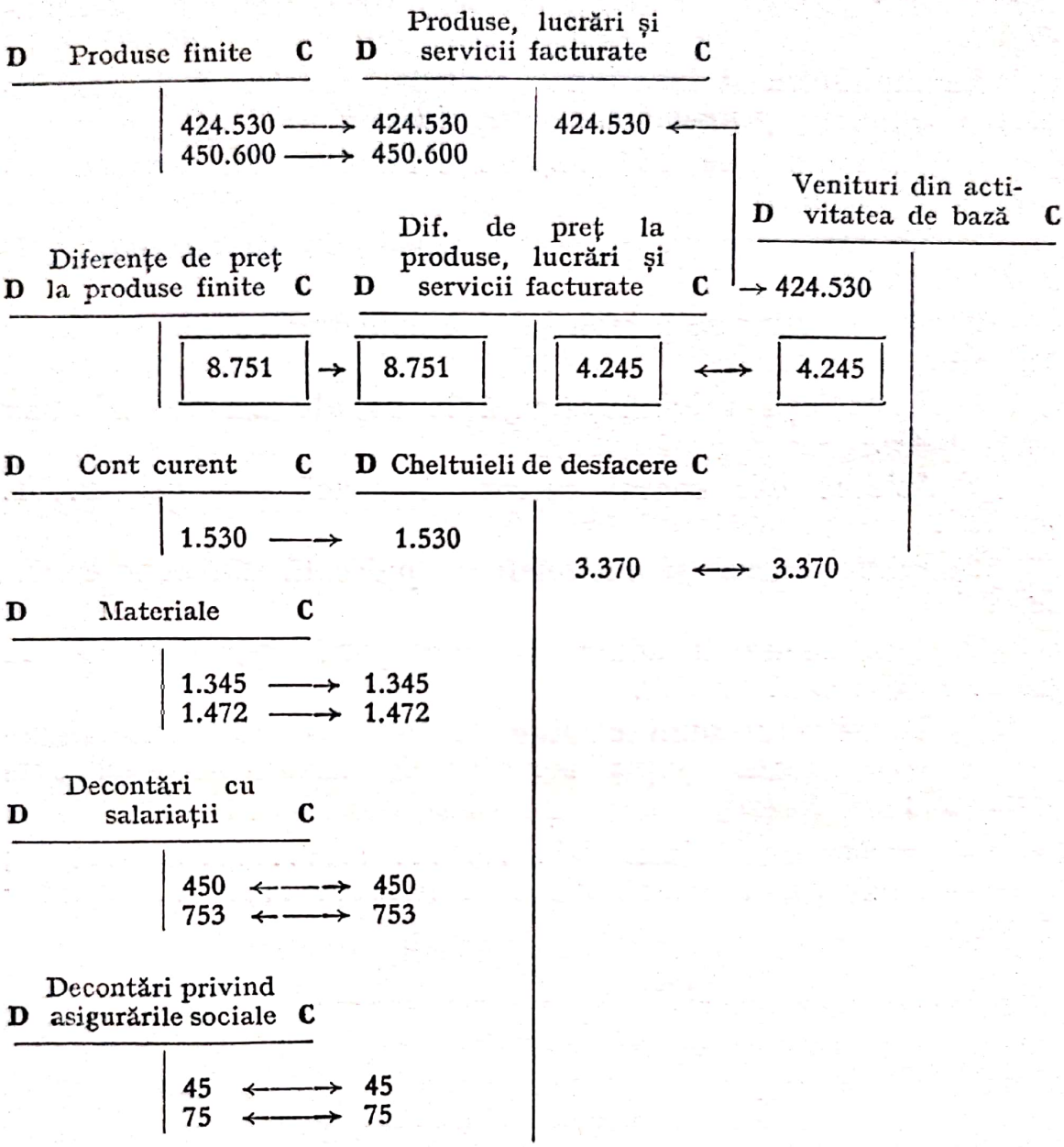
Scanned with OKEN Scanner

		D	C
7			
Venituri din activitatea de bază	= *Produse, lucrări şi servicii facturate*	424.530	424.530
Înregistrat, după încasarea facturii nr. 3423 în valoare de 424.530 lei, descărcarea contului „Produse, lucrări şi servicii facturate"			
8			
Venituri din activitatea de bază	= *Diferenţe de preţ la produse, lucrări şi servicii facturate*	4.245	4.245
Înregistrat diferenţa favorabilă între preţul de înregistrare şi cel efectiv al produselor livrate şi încasate de 4.245 lei			
9			
Venituri din activitatea de bază	= *Cheltuieli de desfacere*	3.370	3.370
Înregistrat repartizarea cheltuielilor de desfacere privind produsele încasate cu factura nr. 3423			

În cartea mare situaţia contului *Cheltuieli de transport-aprovizionare* se prezintă astfel:



Pentru contul *Cheltuieli de desfacere*, situația în Cartea mare se prezintă astfel:



Deoarece cheltuielile colectate privesc obținerea întregii mase de mijloace care în conturile destinate să urmărească mișcarea lor pot prezenta sold debitor, rezultă că și conturile colectoare și de repartizare corespunzătoare prezintă sold de aceeași natură. În această categorie se încadrează și contul „Cheltuieli de circulație" care funcționează în comerț.

Scanned with OKEN Scanner

În categoria conturilor colectoare și de repartizare care la închiderea operațiunilor nu au sold se găsesc: ct. „Cheltuieli comune ale secției" și ct. „Cheltuielile generale ale întreprinderii".

Exemplificăm și funcțiunea contului colector și de repartizare *Cheltuielile generale ale întreprinderii.*

La întreprinderea „Z", în cursul lunii se efectuează următoarele operațiuni:

1) Materiale consumate pentru nevoi administrativ-gospodărești lei 5.000.

2) Salarii cuvenite personalului administrativ și de conducere lei 100.000.

3) Contribuții privind asigurările sociale asupra salariilor lei 10.000.

4) Achitat din contul curent la bancă cheltuieli P.T.T. lei 750.

5) Plătit amenzi și cheltuieli de judecată din cont curent lei 500.

6) Alte cheltuieli administrativ-gospodărești, efectuate cu numerar din casă lei 300.

7) La sfîrșitul lunii cheltuielile generale ale întreprinderii se repartizează asupra locurilor de cheltuieli după cum urmează:

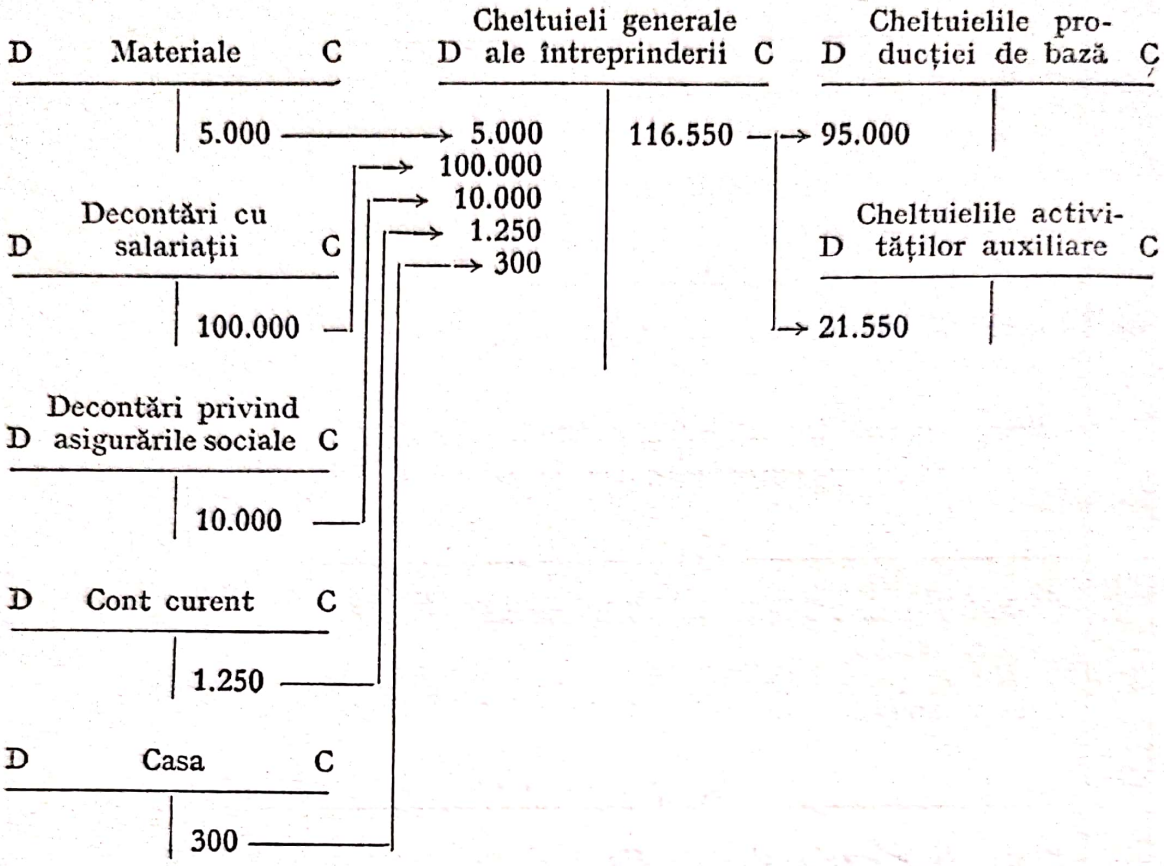
— producția de bază lei 95.000;
— producția auxiliară și anexă lei 21.550;

	Data	D	C
1	*Cheltuielile generale ale întreprinderii* = *Materiale*	5.000	5.000
	Înregistrat consumul de materiale conform situației de repartizare lei 5.000		
	Data		
2	*Cheltuieli generale ale întreprinderii* = *Decontări cu salariații*	100.000	100.000
	Repartizat salarii conform situației de repartizare lei 100.000		

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
	Data		
3	*Cheltuieli generale ale întreprinderii* = *Decontări privind asigurările sociale*	10.000	10.000
	Contribuții privind asigurările calculate lei . . 10.000		
	Data		
4	*Cheltuieli generale ale întreprinderii* = *Cont curent*	750	750
	Contravaloarea facturii nr... a Oficiului P.T.T.R. lei 750		
	Data		
5	*Cheltuieli generale ale întreprinderii* = *Cont curent*	500	500
	Achitat amenzi și cheltuieli de judecată lei . . 500		
	Data		
6	*Cheltuieli generale ale întreprinderii* = *Casa*	300	300
	Achitat cheltuieli administrativ-gospodărești lei . . 300		
	Data		
7	Următoarele = *Cheltuieli generale ale întreprinderii*	—	116.550
	Repartizat cheltuielile generale pe locuri de producție lei 116.550		
	Cheltuielile producției de bază	95.000	
	Conform tabelei de repartizare lei 95.000		
	Cheltuielile activităților auxiliare	21.550	
	Conform tabelei de repartizare lei 21.550		

Scanned with OKEN Scanner



Spre deosebire de conturile care colectează un singur fel de cheltuieli, conturile menționate mai sus colectează și repartizează cheltuieli complexe. Ele se mai numesc și conturi *polielementare.*

Conturile de calculație

Aceste conturi înfățișează totalitatea cheltuielilor unei anumite operațiuni sau a unui ciclu de operațiuni în cadrul unui anumit proces economic, ele fiind destinate a stabili prețul de cost.

Conturile de calculație sînt conturi de activ, soldul lor fiind totdeauna debitor.

Un cont caracteristic de calculație este contul *Cheltuielile producției de bază* folosit în întreprinderile industriale. În debitul acestui cont se înregistrează toate cheltuielile ocazionate în procesul de producție, iar în creditul lui se evidențiază valoarea producției pe măsură ce se recepționează.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

1) Un proces de producţie determină următoarele consumaţiuni de valori:

— Materii şi materiale, lei 108.000;
— Salarii, lei 68.000;
— Cheltuielile secţiilor de producţie, lei 48.800;
— Cheltuieli generale ale întreprinderii, lei .. 25.000;

Total lei 249.800

2) La sfîrşitul perioadei se recepţionează din producţie, la preţ de cost real, următoarele:

— Produse finite, lei 150.000;
— Semifabricate, lei 50.000;
— Deşeuri, lei 1.500;

Total lei 201.500

Preţul de cost planificat al produselor finite obţinute este de 152.000 lei.

Diferenţa de lei 48.300 reprezintă producţia neterminată.

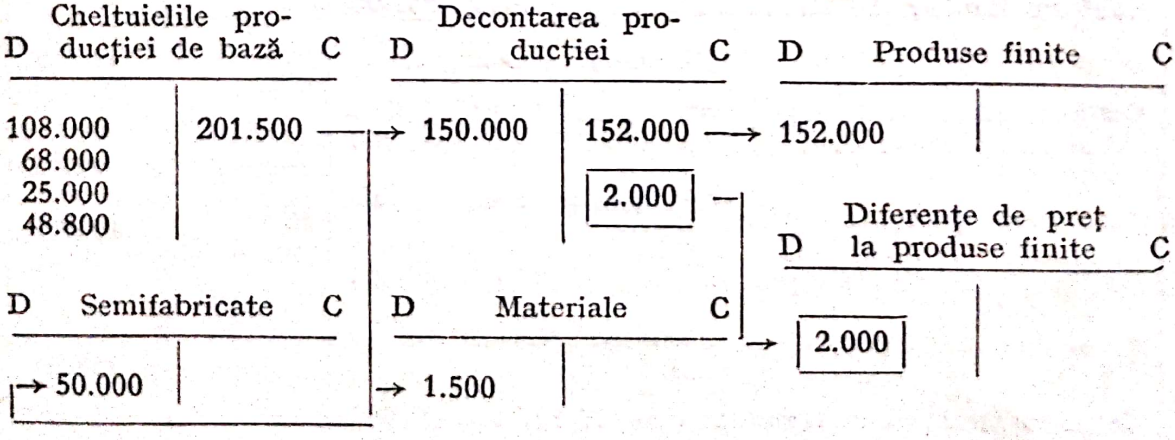
Analiza acestor operaţiuni conduce la următoarele articole contabile:

1	D	C
Cheltuielile producţiei de bază = Următoarele	249.800	—
Dat în producţie:		
Materiale		108.000
Conform bon nr. 10 lei 108.000		
Decontări cu salariaţii		68.000
Conform situaţiei de repartizarea salariilor nr. 12/197... lei 68.000		
Cheltuielile comune ale secţiei		48.800
Conform situaţiei de repartizare nr. 12/197 lei..48.800		
Cheltuieli generale ale întreprinderii		25.000
Conform situaţiei de repartizare nr. 12/197 lei..25.000		

Scanned with OKEN Scanner

	D	C
2		
Produse finite = *Decontarea producției*	152.000	152.000
Recepționat din producție conform notei de predare, produse finite la preț de cost planificat lei..152.000		
3		
Decontarea producției = *Cheltuielile producției de bază*	150.000	150.000
Decontarea producției lei 150.000		
4		
Diferențe de preț la produse finite = *Decontarea producției*	2.000	2.000
Înregistrat diferențe favorabile lei 2.000		
5		
Următoarele = *Cheltuielile producției de bază*	—	51.500
Recepționat din producția de bază		
Semifabricate	50.000	
Conform procesului nr. 2 lei 50.000		
Materiale	1.500	
Conform procesului verbal nr. 2 (deșeuri) lei .. 1.500		

Reflectarea articolelor contabile în cartea mare se prezintă astfel:



Pentru activităţile auxiliare şi anexe funcţia de calculaţie este îndeplinită de contul *Cheltuielile activităţilor auxiliare.*

Calculul preţului de cost în sectorul de investiţii se realizează prin intermediul contului *Investiţii.*

Prezentăm funcţia de calculaţie a contului *Investiţii* în cazul în care întreprinderea A execută lucrări de investiţii în regie directă, neprevăzute în planul activităţii de bază.

Operaţiunile care au loc în vederea construirii mijlocului fix „X" sînt:

1) Se aprovizionează utilaj pentru investiţii de la furnizorul „F" conform facturii nr. 100 în valoare de 280.000 lei.

2) Se achită factura furnizorului din împrumuturi pentru utilaje care necesită montaj.

3) Se predau şantierului utilajele în valoare de 280.000 lei pentru a fi încorporate în operă.

4) Se înregistrează conform extrasului de cont după contul de finanţare primit de la B.I. rambursarea împrumutului pentru utilaje care necesită montaj.

5) Se înregistrează statul de plată al salariilor cu un total brut de 115.000 lei.

6) În baza extrasului contului de finanţare primit de la B. I. se înregistrează ridicarea de la Bancă a sumei de 100.000 lei reprezentînd salariile nete cuvenite personalului care a fost folosit în această lucrare.

7) Se înregistrează reţinerea şi plata impozitului pe salarii în sumă de 15.000 lei.

8) Conform extrasului de cont primit după după contul de finanţare de la B.I. se înregistrează şi se plăteşte contribuţiile privind asigurările sociale lei 12.000.

9) În baza statelor de plată a salariilor se înregistrează decontarea de către casier a sumei de 100.000 lei.

10) Se înregistrează conform facturii nr. 150 emisă de sectorul producţiei şi procesului verbal, materialele primite din stocurile supranormative în valoare de lei 21.000.

11) Se înregistrează achitarea facturii nr. 150 în valoare de lei 21.000.

12) Se încorporează în operă materialele primite în valoare de 21.000 lei conform centralizatorului bonurilor de consum.

Scanned with OKEN Scanner

13) Se înregistrează factura nr. 160 emisă de sectorul de producţie din care rezultă:

— amortizarea mijloacelor fixe folosite însumînd 16.500 lei;

— uzarea obiectelor de inventar folosite, în valoare de 2.750 lei;

— cota de cheltuieli generale ale întreprinderii privind această lucrare lei 17.250 — Total 36.500.

14) Conform extrasului de cont primit de la B.I. după contul de finanţare rezultă achitarea facturii de mai sus.

15) Se înregistrează comisionul B.I. în valoare de 232 lei.

16) Se înregistrează recepţia şi darea în folosinţă a mijlocului fix realizat conform procesului verbal de recepţie nr. 72.

17) Se înregistrează închiderea finanţării pentru investiţia terminată.

			D	C
	Data			
1	*Utilaje şi materiale pentru investiţii*	= *Furnizori şi antreprenori pentru investiţii*	280.000	280.000
	Recepţionat utilaj pentru investiţii de la furnizorul „X" în valoare de lei 280.000			
	Data			
2	*Furnizori şi antreprenori pentru investiţii*	= *Împrumuturi pentru investiţii finanţate din fonduri nerambursabile*	280.000	280.000
	Achitat din împrumuturi pentru utilaje, care necesită montaj factura nr. 100, lei 280.000			
	Data			
3	*Investiţii*	= *Utilaje şi materiale pentru investiţii*	280.000	280.000
	Înregistrat încorporarea în operă a utilajului ce necesită montaj de lei 280.000			
	Data			
4	*Împrumuturi pentru investiţii finanţate din fonduri nerambursabile*	= *Finanţarea investiţiilor centralizate*	280.000	280.000
	Rambursarea împrumutului pentru utilajele montate de lei 280.000			

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
	Data		
5	*Investiții* = *Decontări cu salariații pentru investiții* Înregistrat statul de plată în sumă de lei...115.000	115.000	115.000
	Data		
6	*Debitori pentru investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate* „Casier" Ridicarea de către casier de la Bancă a numerarului pentru plata salariilor lei 100.000	100.000	100.000
	Data		
7	*Decontări cu salariații pentru investiții* = *Creditări pentru investiții* Înregistrat reținerea impozitului pe salarii lei...15.000	15.000	15.000
	Data		
8	*Creditori pentru investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate* Înregistrat plata impozitului pe salarii în sumă de lei 15.000	15.000	15.000
	Data		
9	*Investiții* = *Creditori pentru investiții* Înregistrat c.a.s. lei 12.000	12.000	12.000
	Data		
10	*Creditori pentru investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate* Înregistrat plata contribuțiilor asupra salariilor, de lei 12.000	12.000	12.000
	Data		
11	*Decontări cu salariații pentru investiții* = *Debitori pentru investiții* „Casier" Decontarea salariilor nete achitate de lei ... 100.000	100.000	100.000

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
	Data		
12	*Utilaje și materiale pentru investiții* = *Furnizori și antreprenori pentru investiții*	21.000	21.000
	Recepționat din stocurile supranormative ale activității de producție, materii și materiale în valoare de lei 21.000		
	Data		
13	*Furnizori și antreprenori pentru investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate*	21.000	21.000
	Se achită sectorului de producție factura nr. 150 în valoare de lei 21.000		
	Data		
14	*Investiții* = *Utilaje și materiale pentru investiții*	21.000	21.000
	Se consumă materiale de 21.000 lei conform centralizatorului bonurilor de consum		
	Data		
15	*Investiții* = *Furnizori și antreprenori pentru investiții*	36.500	36.500
	Înregistrat factura sectorului de producție în valoare de 36.500 lei reprezentînd:		
	— amortizarea mijloacelor fixe lei 16.500		
	— uzura obiectelor de inventar folosite, lei.. 2.750		
	— cota de cheltuieli generale ale întreprinderii, lei 17.250		
	Data		
16	*Furnizori și antreprenori pentru investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate*	36.500	36.500
	Înregistrat conform extrasului de cont primit de la Banca de Investiții achitarea facturii sectorului de producție reprezentînd c/valoarea amortizării mijloacelor fixe, uzării obiectelor de inventar și cota de cheltuieli generale ale întreprinderii în valoare totală de lei 36.500		

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
	Data		
17	*Investiții* = *Finanțarea investițiilor centralizate*	232	232
	Înregistrat conform extrasului de cont primit de la Banca de Investiții achitarea comisionului B.I. în valoare de lei 232		
	Data		
18	*Mijloace fixe* = *Fondul mijloacelor fixe*	464.732	464.732
	Recepționat conform procesului verbal de recepție definitivă și dat în folosință mijlocul fix rezultat, lei 464.732		
	Data		
19	*Finanțarea investițiilor centralizate* = *Investiții*	464.732	464.732
	Se închide finanțarea deschisă pentru construcția mijlocului fix „X" în valoare de lei 464.732		

În I.A.S. funcția de cont de calculație este îndeplinită de conturile *Cheltuielile producției de bază*, în sectorul producției de bază și de contul *Cheltuielile sectoarelor de deservire*, în sectorul producției auxiliare.

În I.M.A. această funcție o îndeplinește contul *Cheltuielile activității de bază*, iar în întreprinderile de alimentație publică contul *Cheltuielile de producție*.

Conturile comparative

Conturile comparative primesc în sistem un rol deosebit. Nu ne putem mulțumi numai cu evidențierea cheltuielilor reale ocazionate în cursul desfășurării feluritelor operațiuni, deoarece este necesar ca aceste cheltuieli să fie confruntate cu cele planificate. Pentru a înlesni confruntarea lor se intercalează în sistemul digrafic de calcul unele conturi speciale, menite să pună față în față cheltuielile reale cu cifrele preliminate în plan. Aceste conturi se numesc conturi comparative. Ele prezintă următoarea caracteristică: reflectă aceleași mijloace în două aspecte de eva-

Scanned with OKEN Scanner

luare, dar în același timp, prin confruntarea celor două evaluări, se pune în lumină și rezultatul financiar al operațiunii respective.

Dintre conturile comparative cu funcțiune specifică în sistemul de calcul digrafic prezentăm contul *Decontarea producției.*

Prin intermediul contului *Decontarea producției* se controlează executarea planului de producție. Debitul lui oglindește cheltuielile reale de producție, iar creditul lui oglindește prețurile planificate ale produselor finite. Pe măsura recepționării producției, produsele finite se evidențiază în contul respectiv — *Produse finite* prin intermediul contului *Decontarea producției.* În mod periodic, de regulă lunar sau la sfîrșitul unui ciclu de fabricație, se înregistrează în debitul contului *Decontarea producției* valoarea reală a produselor finite, prin creditul contului *Cheltuielile producției de bază.*

Soldul contului *Decontarea producției* poate fi creditor și în acest caz el indică o economie, un rezultat pozitiv, sau debitor și el semnalează depășirea normei de cheltuieli, deci un rezultat negativ.

Soldul acestui cont se trece mai departe prin înregistrări lunare în contul *Diferențe de preț la produse finite.* Această înregistrare se face în mod obișnuit dacă devierea este negativă și în roșu dacă devierea este pozitivă.

Contul *Decontarea producției* apare în cazul folosirii variantei de înregistrare a produselor la preț de cost planificat. Cu ajutorul lui se urmărește îndeplinirea planului prețului de cost al producției din întreprindere și se determină diferența dintre conturile reale și cele planificate.

În varianta cînd produsele pot fi evidențiate la preț de cost efectiv contul *Decontarea producției* nu mai intră în funcțiune.

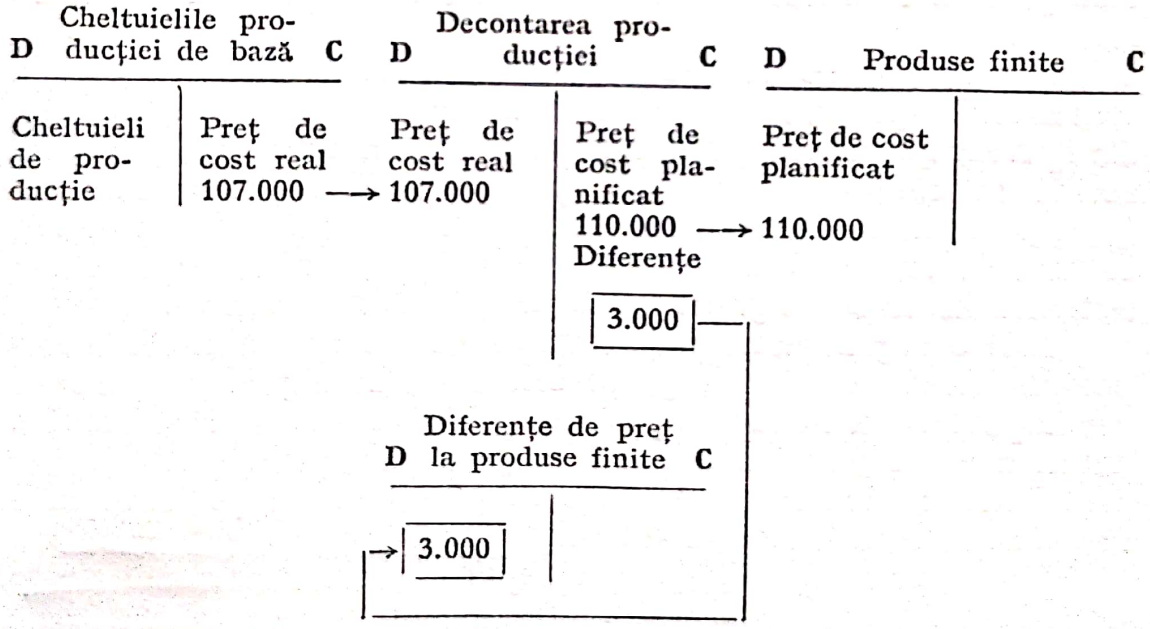
Exemplu: Un lot de produse se planifică a fi realizat cu lei 110.000. Cheltuielile reale de producție sînt de lei 107.000. Economiile realizate sînt de lei 3.000. Deoarece produsele se recepționează în mod curent în tot cursul lunii, iar prețul de cost real al produselor se calculează la sfîrșitul lunii, produsele nu pot fi înregistrate decît la preț de cost planificat, iar producția se decontează la sfîrșitul lunii cu prețul de cost real al produselor.

Scanned with OKEN Scanner

Se formulează înregistrările:

	Data	D	C
1	*Produse finite* = *Decontarea producției* Recepționat produse conform notei de predare produse nr. 80 la preț de cost planificat lei.. 110.000	110.000	110.000
2	*Decontarea producției* = *Cheltuielile producției de bază* Prețul de cost real al produselor recepționate în cursul lunii, lei 107.000	107.000	107.000
3	*Diferențe de preț la produse finite* = *Decontarea producției* Economii față de plan lei 3.000	3.000	3.000

Schematic, mersul îndeplinirii planului prețului de cost se prezintă astfel:



Mai sînt și alte conturi care îndeplinesc o funcție similară „comparative de plan" cum ar fi contul *Venituri din activi-*

tatea de bază și contul *Venituri din alte activități* în sectorul desfacerii.

Toate conturile de procese economice operează asupra substanței de activ. Ele sînt destinate a oglindi dinamica mijloacelor de producție.

2. CONTURI DELIMITATIVE

Asupra mijloacelor și asupra resurselor exprimate în bani, contabilitatea instituie un calcul precis în măsură să urmărească modificările succesive în procesul de reproducție lărgită și să înfățișeze la un moment dat poziția acestor valori aflate în mișcare și rezultatele obținute.

În bilanțul de început de activitate egalitatea A = P (activ = pasiv) exprimă același conținut cu egalitatea M = R (mijloace= resurse).

Dacă am lucra numai cu conturi de mijloace și cu conturi de resurse, nu am putea reflecta anumite situații.

La finele unei perioade de calcul contabil activul mai cuprinde și alte elemente ce nu pot fi considerate mijloace, după cum pasivul cuprinde și alte elemente care nu pot fi considerate resurse.

Cele două serii de conturi, seria conturilor de activ și seria conturilor de pasiv, nu exprimă numai mijloace, respectiv resurse, ele operează și asupra unei materii de altă natură. Considerentul acesta ne călăuzește gîndirea spre grupe de conturi distincte (conturi delimitative, conturi rectificative, conturi de rezultate, conturi de ordine și conturi de evidență) cu misiuni speciale în sistemul de calcul digrafic pe baza egalității de bilanț.

Nici o argumentare nu ne va putea dovedi științific încorporarea acestor conturi în grupa conturilor de mijloace și resurse. Ele capătă viață în sistem pe baza principiului A = P și primesc autonomie, în funcționarea lor, în grupe independente.

Conturile delimitative și conturile rectificative pot fi înscrise într-o clasă de conturi numită clasa conturilor de regularizare.

Sînt **conturi delimitative** acele conturi a căror intervenție este necesară pentru a înlesni delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, dîndu-se perioadei de gestiune curentă, tot ceea ce îi aparține și luînd din sarcina ei tot ceea ce privește perioada de gestiune viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Cînd delimităm în timp cheltuieli și venituri întîlnim plăți pentru întocmirea documentației tehnice privitor la efectuarea unui produs nou și elaborarea procesului tehnologic, pentru fabricarea lui.

De asemenea se ivesc sume plătite pentru proiectarea sculelor, dispozitivelor speciale, pentru elaborarea procesului de fabricare a acestora, cheltuieli de proiectare a stanțelor, matrițelor, instrumentelor, sculelor speciale.

Mai trebuie considerate cheltuieli cu documentarea pentru norme de consum, pentru încercarea matrițelor, semifabricatelor, dispozitivelor, pentru fabricarea noului produs, încercarea prototipului.

Se impun și unele calcule privind evidența sumelor încasate, din imputații sau calcule chemate să delimiteze veniturile încasate în cursul perioadei de gestiune curente, dar care se cuvin perioadei sau perioadelor de gestiune viitoare. Angajamentele ajunse la scadență, dar neînregistrate comportă și ele o analiză deosebită.

Alte situații implică stabilirea unor rezerve pentru cheltuielile preliminate cu referire specială la eșalonarea cheltuielilor pentru salarii de concedii, premiile personalului tehnic-administrativ, cheltuieli privind reparațiile curente, reviziile periodice și reparațiile capitale.

Distingem astfel:

a) *Cheltuieli anticipate*, adică cheltuieli privind perioada de gestiune următoare și care vor fi repartizate asupra ei;

b) *Venituri de realizat*, adică venituri care trebuie să fie luate în considerare pentru că ele aparțin rezultatului perioadei de gestiune care expiră, deși sînt realizabile în cursul perioadei sau perioadelor următoare;

c) *Venituri anticipate*, adică venituri încasate în cursul perioadei de gestiune curentă, dar aparținînd rezultatelor perioadei sau perioadelor următoare:

d) *Rezerve pentru cheltuieli preliminate*, adică cheltuieli reprezentînd valori efective consumate în perioada de gestiune curentă, dar neajunse la scadență și încă neplătite.

Cîteva exemple ne vor edifica asupra funcționării acestor conturi.

Contul *Cheltuieli anticipate* evidențiază cheltuielile efectuate pe seama perioadelor viitoare de gestiune. Ele se repartizează în cursul lunilor viitoare asupra locurilor de cheltuieli care le-au ocazionat.

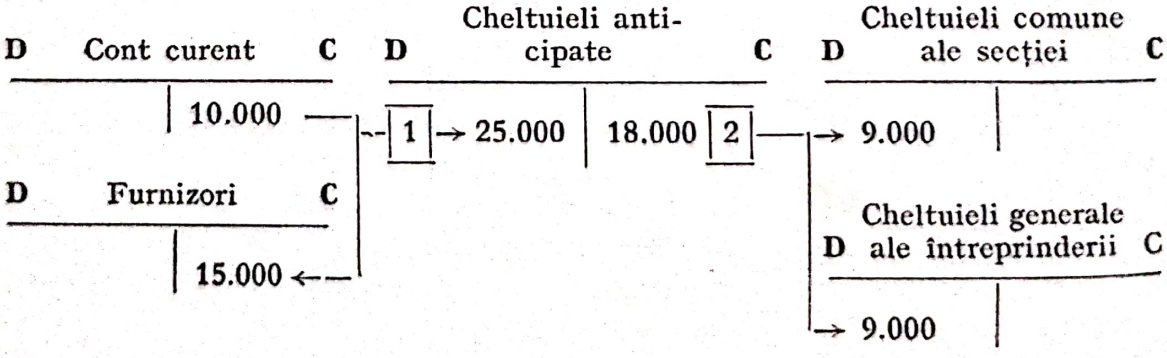
Scanned with OKEN Scanner

La întreprinderea „A" s-au consumat pentru pregătirea producției viitoare lei 10.000; plata s-a făcut din contul curent. Tot în contul producției viitoare se înregistrează serviciile furnizorului „F" în valoare de lei 15.000.

La sfîrșitul perioadei de calcul se localizează cheltuieli anticipate asupra secțiilor de producție și asupra cheltuielilor generale ale întreprinderii lei 18.000, în părți egale. Diferența de 7.000 lei privește perioada următoare.

	D	C
1		
Cheltuieli anticipate = Următoarele	25.000	—
Cheltuieli privind pregătirea producției viitoare lei 25.000		
Cont curent		10,000
Conform extrasului de cont, lei 10.000		
Furnizori „F"		15.000
Conform facturii nr. 45, lei 15.000		
2		
Următoarele = *Cheltuieli anticipate*	—	18.000
Repartizat asupra secțiilor de producție și asupra cheltuielilor generale ale întreprinderii lei .. 18.000		
Cheltuieli comune ale secției	9.000	
Conform tabelului de repartizare, lei 9.000		
Cheltuielile generale ale întreprinderii	9.000	
Conform tabelului de repartizare lei 9.000		

În conturi situația se prezintă astfel:



Contul *Venituri de realizat*[1] este pus în funcțiune pentru a evidenția dobînzi și chirii de încasat sau alte venituri de realizat, imputații privind cheltuielile neeconomicoase și pagube aduse întreprinderii în anii precedenți și constatate în anul curent, conform dispozițiilor legale în vigoare. Acest cont influențează rezultatele favorabile în sens pozitiv, majorîndu-le.

Exemplu: La întreprinderea „X" s-au stabilit pagube însumînd lei 10.000 în anii precedenți. Suma se impută celor vinovați astfel: în luna curentă lei 5.000, iar pentru restul de lei 5.000 se vor face rețineri din salarii în lunile următoare.

1	D	C
Următoarele = *Venituri de realizat*		10.000
Pagube aduse întreprinderii și imputate după cum urmează:		
Decontări cu salariații „X"	5.000	
Imputații conform procesului verbal nr. 67 lei..5.000		
Debitori „N"	5.000	
Imputații conform procesului verbal nr. 67, lei..5.000		

Pe măsura încasării sumelor de la debitori, se stabilește corespondența între conturi astfel:

2	D	C
Casa = *Debitori* „N"	2.500	2.500
Depus în numerar, lei 2.500		

La sfîrșitul perioadei, pentru sumele încasate neexistînd obligația legală de vărsare la bugetul statului, se debitează

[1] În instrucțiunile pentru aplicarea planului de conturi în întreprinderile industriale, funcția acestui cont este limitată la înregistrarea sumelor de încasat din imputații privind cheltuielile neeconomiccase și pagube aduse întreprinderii în anii precedenți și constatate în anul curent.

Scanned with OKEN Scanner

contul Venituri de realizat, creditîndu-se contul *Beneficii și pierderi*.

3		D	C
Venituri de realizat	= *Beneficii și pierderi*	7.500	7.500
Sume încasate din imputații, lei 7.500			

Contul *Venituri anticipate* delimitează veniturile încasate în cursul perioadei curente, dar care se cuvin perioadei sau perioadelor de gestiune viitoare.

Deoarece veniturile încasate anticipat nu pot fi considerate ca rezultat al perioadei curente, ele nu trebuie să influențeze realizările gestiunii încheiate.

Contul *Venituri anticipate* se creditează prin debitul conturilor *Casa* și *Cont curent*, pentru sumele încasate în contul perioadei viitoare de gestiune și se debitează prin creditul conturilor *Venituri din activitatea de bază* și *Venituri din alte activități* după cum veniturile care privesc perioada curentă reprezintă realizări ale activității de bază sau din alte activități.

Exemplu: la 15 octombrie întreprinderea „B" încasează sume privind luna viitoare de gestiune prin casă lei 2.000 și prin Banca Națională lei 3.000.

La sfîrșitul lunii noiembrie se constată că lei 5.000 revin perioadei care se încheie.

La 30 noiembrie, unitatea încasează chirii pe timp de trei luni, lei 3.600, din care 1.200 lei privesc luna noiembrie.

15 oct.		D	C
Următoarele	= *Venituri anticipate*	5.000	5.000
Se delimitează veniturile încasate anticipat lei 5.000			
Casa		2.000	
Numerar încasat lei 2.000			
Cont curent		3.000	
Conform extrasului de cont, lei 3.000			

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
30 nov.			
Venituri anticipate = *Venituri din alte activități*		5.000	5.000
Se înregistrează veniturile anticipate devenite scadente lei	5.000		
30 nov.			
Casa = Următoarele		3.600	—
Chirii încasate lei	3.600		
Venituri din alte activități			1.200
Chirii aferente lunii curente lei	1.200		
Venituri anticipate			2.400
Chirii încasate anticipat, lei	2.400		

Cu ajutorul contului *Rezerve pentru cheltuielile preliminate*,[1] se ține evidența sumelor calculate și repartizate lunar asupra produselor rezultate din fabricație, care devin exigibile în perioadele viitoare de gestiune.

Exemplu: Salariile pentru concediile de odihnă în anul 1971 sînt de lei 1.200.000. Contribuțiile pentru asigurările sociale 10%. Cota lunară cu care trebuie încărcat prețul de cost este de 110.000 și afectează astfel:

— cheltuielile secțiilor de producție ..... lei 77.000
— cheltuielile generale ale întreprinderii .... lei 33.000.

[1] În „Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea prețului de cost al producției industriale" se precizează că întreprinderile cu activitate sezonieră sau parțial sezonieră pot să-și constituie rezerve pentru efectuarea reparațiilor curente și reviziile periodice planificate a fi efectuate ulterior închiderii campaniei de producție. Întreprinderile cu activitate continuă pot constitui astfel de rezerve pentru cheltuieli preliminate numai în cazul cînd neconstituirea lor ar denatura exagerat prețul de cost unitar. În spiritul Legii nr. 62/1968 se pot constitui rezerve și pentru efectuarea reparațiilor capitale la mijloace fixe, suportate din fondurile de producție.

Scanned with OKEN Scanner

1		D	C
Următoarele	= *Rezerve pentru cheltuieli preliminate*	—	110.000
Calculat 1 : 12 din totalul fondului anual de salarii pentru concedii, inclusiv c.a.s. și repartizat astfel:			
Cheltuieli comune ale secției		77.000	
Conform tabelului de repartizare, lei 77.000			
Cheltuieli generale ale întreprinderii		33.000	
Conform tabelului de repartizare, lei 33.000			

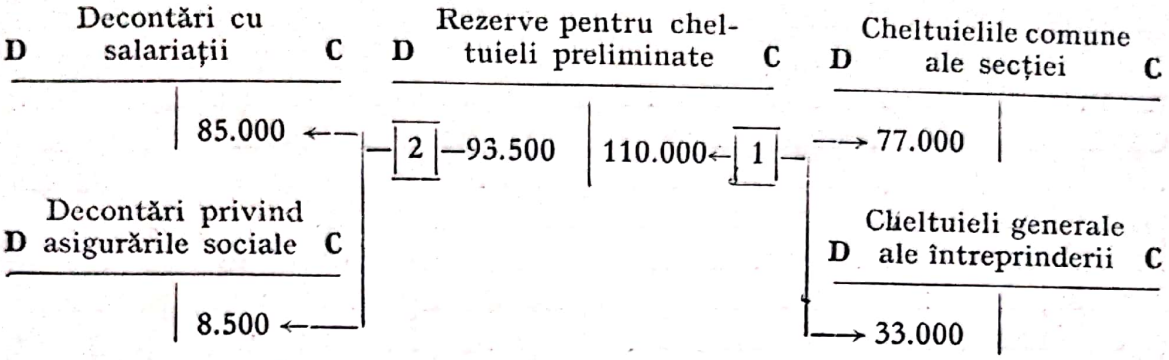
Întocmind statele de salarii pentru concedii, ele nu se mai repartizează asupra locurilor de cheltuieli, ci se scad din rezervele create în acest scop la contul *Rezerve pentru cheltuieli preliminate* care conține elemente antecalculate.

Astfel indemnizațiile pentru concedii pe o lună se ridică la suma de lei 85.000. Contribuțiile aferente lor lei 8.500.

2		D	C
Rezerve pentru cheltuieli preliminate	= Următoarele	93.500	—
Repartizat salarii și contribuții pentru concedii, lei 93.500			
	Decontări cu salariații		85.000
Conform statului de salarii, lei 85.000			
	Decontări privind asigurările sociale		8.500
Contribuții aferente salariilor, lei 8.500			

Scanned with OKEN Scanner

În cartea mare, poziția contului delimitativ *Rezerve pentru cheltuieli preliminate* se prezintă astfel:



Cota lunară a rezervelor pentru plata indemnizațiilor de concediu și vărsarea c.a.s. aferente trebuie să fie astfel calculată,ca totalul anual să poată acoperi cheltuielile efectiv făcute.

3. CONTURI RECTIFICATIVE

Regulamentul privind dările de seamă și bilanțurile întreprinderilor și organizațiilor economice de stat, cooperatiste și obștești, prevede întocmirea bilanțului, trimestrial și anual.

Operațiunile ce se fac în acest scop cer o aplicare judicioasă a principiilor contabilității fixate la modul indicativ, un puternic discernămînt contabil. Un discernămînt capabil să precizeze prin calcule poziția mijloacelor și resurselor la finele unui proces de curgere a valorilor și rezultatul activității desfășurate cu ele. Este știut că în cursul unui exercițiu, valorile inițiale se transformă, altele se consumă, altele se desprind din totalitatea valorilor, iar altele sînt forțe concurente în procesul formării noilor valori.

Mișcările de valori în cadrul unui organism economic sînt provocate fie de cauze interioare, fie de fenomene exterioare (aprovizionări, prefaceri, transformări, reevaluări). Fenomenele acestea sînt controlate de contabilitate și efectul lor observat și înregistrat.

Logica contabilă nu se oprește aici. Observarea nu este depășită de fenomene și chiar dacă contabilitatea nu le-a înregistrat, în calculul contabil nu sînt trecute cu vederea. Asupra lor sînt totuși instituite calcule care cer, însă în vederea înregistrării, o atentă și minuțioasă examinare.

Scanned with OKEN Scanner

Uneori efectul produs de aceste fenomene ar putea provoca o diminuare sau sporire a mijloacelor și resurselor. Știm apoi că anumite mijloace au un termen de durată, un număr de ani de viață, la sfîrșitul cărora bunul dispare, sau în orice caz nu mai are capacitatea de producție (utilajul se uzează, ori se deteriorează, clădirile nu mai corespund scopului exploatării, mobilierul se uzează etc.). Cauze de natură economică pot provoca, de asemenea, deprecieri de creanță. Un calcul asupra mijloacelor și resurselor nu poate indica sume provenite din diferența la datoriile și creanțele în valută străină. Sumele acestea nu sînt nici elemente noi de resurse, nici mijloace. La operațiile de aprovizionare, producție și desfacere, intervin abateri de la plan (diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite etc.).

Pînă aici sistemul de conturi cunoaște o singură grupă de conturi de activ și o singură grupă de conturi de pasiv: conturi de mijloace și procese economice și conturi de resurse.

Dacă facem apel la aceste grupe de conturi, vom întîlni o negație, în sensul că ele nu înregistrează decît substanță de mijloace economice și de resurse și nimic altceva.

Sistemul de conturi este determinat astfel sa cneme la viață pentru orientarea operațiunilor spre centralizare (bilanț) și alte conturi în afara grupelor menționate. Unele din aceste conturi au misiunea să întregească exactitatea calculului și să redea claritatea bilanțului, prin aducerea la nivelul just al mijloacelor și resurselor, cînd acestea sînt lăsate să figureze, în scripte și bilanț, cu o valoare mai mare sau mai mică decît aceea care corespunde realității.

În literatura de specialitate le găsim sub denumirea de conturi rectificative. Materia lor este deosebită și caracteristicile lor nu ne îngăduie să le considerăm în cadrul conturilor de mijloace și de procese economice ori în categoria conturilor de resurse. Cu ajutorul conturilor rectificative se determină un calcul exact asupra unor elemente de mijloace economice și resurse la bilanț, ținînd seama prin ele atît de deprecierile valorilor observate, dar neînregistrate, cît și de oscilațiile acestor valori provocate de anumite fenomene economico-financiare.

Conturile rectificative nu se pot asimila conturilor de mijloace și de resurse. Misiunea lor rectificativă fiind tocmai să întregească calculul contabil asupra mijloacelor și resurselor în acțiune.

Scanned with OKEN Scanner

Rectificările se fac în două direcții, și anume: în linie verticală asupra activului sau asupra pasivului, avînd ca efect majorarea valorilor conturilor respective — rectificări directe — și în linie orizontală, avînd ca efect diminuarea valorii conturilor respective de pasiv sau de activ — rectificări indirecte.[1]

Conturile prin a căror intervenție se operează rectificări directe asupra activului și indirecte asupra pasivului sînt conturi rectificative de activ, iar acelea prin a căror intervenție se operează rectificări directe asupra pasivului și indirecte asupra activului sînt conturi rectificative de pasiv.

O funcție de rectificare îndeplinește contul *Beneficii și pierderi*, în cazul unei pierderi de substanță stabilită la sfîrșitul perioadei de gestiune, pierdere care nu s-a scăzut încă din fondul mijloacelor circulante. Fondul mijloacelor circulante continuă a figura în bilanț cu valoarea inițială, dar în realitate el este adus la nivelul micșorat prin pierderea ce apare în activul bilanțului.

BILANȚ

Activ		Pasiv	
Mijloace diverse	4.500.000	Fondul mijloacelor fixe	3.000.000
Beneficii și pierderi	500.000	Fondul mijloacelor circulante	2.000.000
	5.000.000		5.000.000

Rectificarea indirectă asupra activului (contra-activă) are efect substractiv, aducînd la nivelul real valoarea contului respectiv.

Sînt conturi rectificative contra-active (de pasiv) conturile *Uzura mijloacelor fixe* și *Uzura obiectelor de inventar*. Aceste conturi sînt mijloace de calcul contabil pentru aplicarea metodei de amortizare indirectă, care se aplică în cazul cînd este cerut ca elementele supuse amortizării să fie prezentate în bilanț cu valoarea lor inițială, deci fără a se lua în considerare uzarea sau deprecierea lor. Trebuie să reținem însă că aceste conturi sînt

[1] Vezi Galperin și colab., *Curs teoretic de evidență contabilă*, traducere București, 1949.

Idem Prof. dr. D. Voina, *Contabilitate generală*, Brașov, 1947, Editura Academiei.

Scanned with OKEN Scanner

într-adevăr conturi de pasiv rectificative numai dacă ele îndeplinesc funcțiuni de pură rectificare. Pentru aceasta se cere a se stabili, în mod absolut exact prin calcule de plan și cu ajutorul fișelor centralizatoare pe secții și sectoare, valoarea deprecierilor sau cotelor de uzură.

Funcțiunea contului *Uzura mijloacelor fixe* ne înfățișează calculul amortizării mijloacelor fixe.

După metoda indirectă, valoarea mijloacelor fixe rămîne neschimbată, iar uzura suferită de ele se arată prin contul de pasiv *Uzura mijloacelor fixe.*

Cînd mijloacele fixe, obiectele de inventar, echipamentul și materialele de protecție — mijloace de muncă care participă la mai multe procese de producție și își transmit valoarea în mod treptat asupra noilor produse — se amortizează după metoda indirectă, intervin conturile rectificative contra-active.

Servind ca bază în determinarea amortizării mijloacelor fixe și în calculul uzării obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție, valoarea de înregistrare în conturile *Mijloace fixe* și *Obiecte de inventar în folosință* trebuie să rămînă neschimbată pe toată durata existenței lor în întreprindere.

Deprecierea, valoric egală cu amortizarea pentru mijloace fixe și uzarea calculată pentru obiectele de inventar, echipamentul și materialele de protecție formează conținutul conturilor rectificative *Uzura mijloacelor fixe* și *Uzura obiectelor de inventar.*

În bilanț, atît mijloacele fixe cît și obiectele de inventar apar la valoarea rămasă.

Valoarea rămasă este o noțiune al cărei conținut se lasă văzut în valoarea de inventar, minus uzura.

Amortizarea diferă ca mărime de contravaloarea uzării mijloacelor fixe, care nu poate fi mai mare decît valoarea inițială. Mijloacele fixe complet amortizate, care continuă să funcționeze, se amortizează în continuare.

Exemplificăm contabilitatea amortizării mijloacelor fixe.

La începutul ciclului de operațiuni, conturile interesate prezintă următoarea situație:

— Contul *Cheltuielile producției de bază* — sold debitor = 1.260.000 lei;
— Contul *Cheltuieli comune ale secției* — sold — debitor = 250.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

— Contul *Cheltuieli generale ale întreprinderii* — sold debitor = 70.000 lei;
— Contul *Cheltuielile activităţilor auxiliare* — sold debitor = 130.000 lei;
— Contul *Mijloace fixe* — sold debitor =60.000.000 lei;
— Contul *Uzura mijloacelor fixe* — sold creditor =12.000.000 lei;
— Contul *Fondul mijloacelor fixe* — sold creditor =48.000.000 lei.

Au loc operaţiunile:

1. Se înregistrează amortizarea calculată pentru mijloacele fixe în funcţiune de lei 250.000, astfel:

— pentru mijloacele fixe din secţia principală =150.000 lei;
— pentru mijloacele fixe din secţia auxiliară = 70.000 lei;
— pentru mijloacele fixe de interes general = 30.000 lei.

Amortizarea se varsă apoi în proporţie de 100% în Banca de Investiţii.

2. Se repartizează asupra producţiei de bază, împreună cu celelalte cheltuieli, amortizarea colectată în conturile colectoare şi de repartizare şi contul *„Cheltuielile activităţilor auxiliare"*.

3. Se obţin din procesul de producţie, produse finite în sumă de 2.000.000 lei, preţ de cost planificat.

4. Se decontează producţia obţinută la preţul de cost afectiv de 1.960.000 lei.

5. Se stabileşte şi se înregistrează diferenţe între preţul de înregistrare şi cel efectiv al produselor finite.

6. Cu factura nr. 200 se livrează produsele finite în sumă de 2.000.000 lei, beneficiarul „B". Se înregistrează diferenţele favorabile aferente.

7. Se înregistrează, conform extrasului de cont, împrumutul pe documente depuse spre decontare egal cu preţul de cost planificat lei 2.000.000.

8. Se încasează c/ valoarea facturii nr. 200, lei 2.400.000 reprezentînd preţul de vînzare cu ridicata al industriei format din:

— preţ de cost planificat 2.000.000 lei;
— beneficiu planificat 100.000 lei;
— impozit pe circulaţia mărfurilor 300.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

9. Se diminuează realizările cu:
— prețul de cost planificat al produselor vîndute și încasate 2.000.000 lei;
— diferența între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor expediate și încasate 40.000 lei;
— impozit pe circulația mărfurilor datorat bugetului statului 300.000 lei.

10. Se stabilește și înregistrează rezultatul final.

11. Amortizarea încasată de lei 250.000 se varsă pe destinația legală.

12. Se înregistrează uzarea mijloacelor fixe calculată pentru luna în curs, cunoscînd că amortizarea este de 250.000 lei.

	Data	D	C
1	Următoarele = *Decontări privind amortizările*	—	250.000
	Înregistrat asupra locurilor de apartenență amortizarea calculată în sumă de 250.000 lei astfel:		
	Cheltuieli comune ale secției	150.000	
	Amortizarea pentru mijloacele fixe în funcțiune în secția principală lei 150.000		
	Cheltuielile activităților auxiliare	70.000	
	Amortizarea pentru mijloace fixe în funcțiune în secția auxiliară, lei 70.000		
	Cheltuieli generale ale întreprinderii	30.000	
	Amortizarea pentru mijloace fixe în funcțiune, de interes general, lei 30.000		

Scanned with OKEN Scanner

—	Data	D	C
2	*Cheltuielile producției de bază* = Următoarele	700.000	—
	Repartizat asupra producției de bază lei .. 700.000		
	Cheltuielile activităților auxiliare		
	c/valoarea producției auxiliare, lei 200.000		200.000
	Cheltuieli comune ale secției		400.000
	Suma cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajului și cheltuielilor generale ale secției de lei 400.000		
	Cheltuieli generale ale întreprinderii		100.000
	Suma cheltuielilor generale ale întreprinderii de lei 100.000		
	Data		
3	*Produse finite* = *Decontarea producției*	2.000.000	2.000.000
	Recepționat produse finite la preț de cost planificat conform notei de predare produse de lei 2.000.000		
	Data		
4	*Decontarea producției* = *Cheltuielile producției de bază*	1.960.000	1.960.000
	Decontat producția la prețul de cost efectiv, lei 1.960.000		
	Data		
5	*Diferențe de preț la produse finite* = *Decontarea producției*	40.000	40.000
	Înregistrat diferențe favorabile stabilite de lei 40.000		
	Data		
6	*Produse, lucrări și servicii facturate* = *Produse finite*	2.000.000	2.000.000
	Livrat produse finite în preț de cost planificat conform facturii nr. 200, lei 2.000.000		

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
	Data			
7	*Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate*	= *Diferențe de preț la produse finite*	40.000	40.000
	Înregistrat diferențele favorabile aferente produselor expediate, lei 40.000			
	Data			
8	*Cont curent*	= *Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare* Analitic: „Împrumut pe documente de decontare"	2.000.000	2.000.000
	Înregistrat împrumutul pe documente depuse spre decontare, lei 2.000.000			
	Data			
9	*Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare* — „Împrumut pe documente de decontare", lei 2.000.000 — „Impozit pe circulația mărfurilor" lei 300.000 — „Beneficii" lei 100.000	= *Venituri din activitatea de bază*	2.400.000	2.400.000
	Încasat c/val. facturii nr. 200 lei 2.400.000			
	Data			
10	*Venituri din activitatea de bază*	= Următoarele	2.260.000	—
	Diminuat realizările cu lei 2.260.000			
		Produse, lucrări și servicii facturate		2.000.000
	c/val. produselor încasate la preț de cost planificat lei 2.000.000			
		Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate		40.000
	c/val. dif. favorabile de lei 40.000			
		Decontări cu bugetul statului		300.000
	c/val. icm-ului încasat de lei 300.000			

Scanned with OKEN Scanner

	Data	D	C
11	*Venituri din activitatea de bază* = *Beneficii și pierderi* Înregistrat beneficiile efective realizate de lei 140.000	140.000	140.000
12	*Decontări privind amortizările* = *Cont curent* Vărsat la Banca de Investiții, lei 250.000	250.000	250.000
13	*Fondul mijloacelor fixe* = *Uzura mijloacelor fixe* Înregistrat uzarea mijloacelor fixe, în sumă egală cu amortizarea calculată de lei 250.000	250.000	250.000

Sinteza operațiunilor se prezintă în figura nr. 9.

Contul *Uzura mijloacelor fixe* rectifică cu soldul lui valoarea de inventar a mijloacelor fixe, astfel:

BILANȚ

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe — Val de inventar a mijloacelor fixe, lei .... 60.000.000 — Uzura mijloacelor fixe, lei 12.250.000	47.750.000	*Fondul mijloacelor fixe*	47.750.000
Total	47.750.000	Total	47.750.000

ACTIV = PASIV

Contul *Uzura obiectelor de inventar* are o funcție asemănătoare rectificativă asupra contului *Obiecte de inventar în folosință.*

Faptul că iau parte la mai multe procese de producție implică urmărirea, ulterior scoaterii din magazie, a obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție.

Valoarea lor se recuperează pe calea repartizării sumelor reprezentînd uzarea în prețul de cost.

Scanned with OKEN Scanner

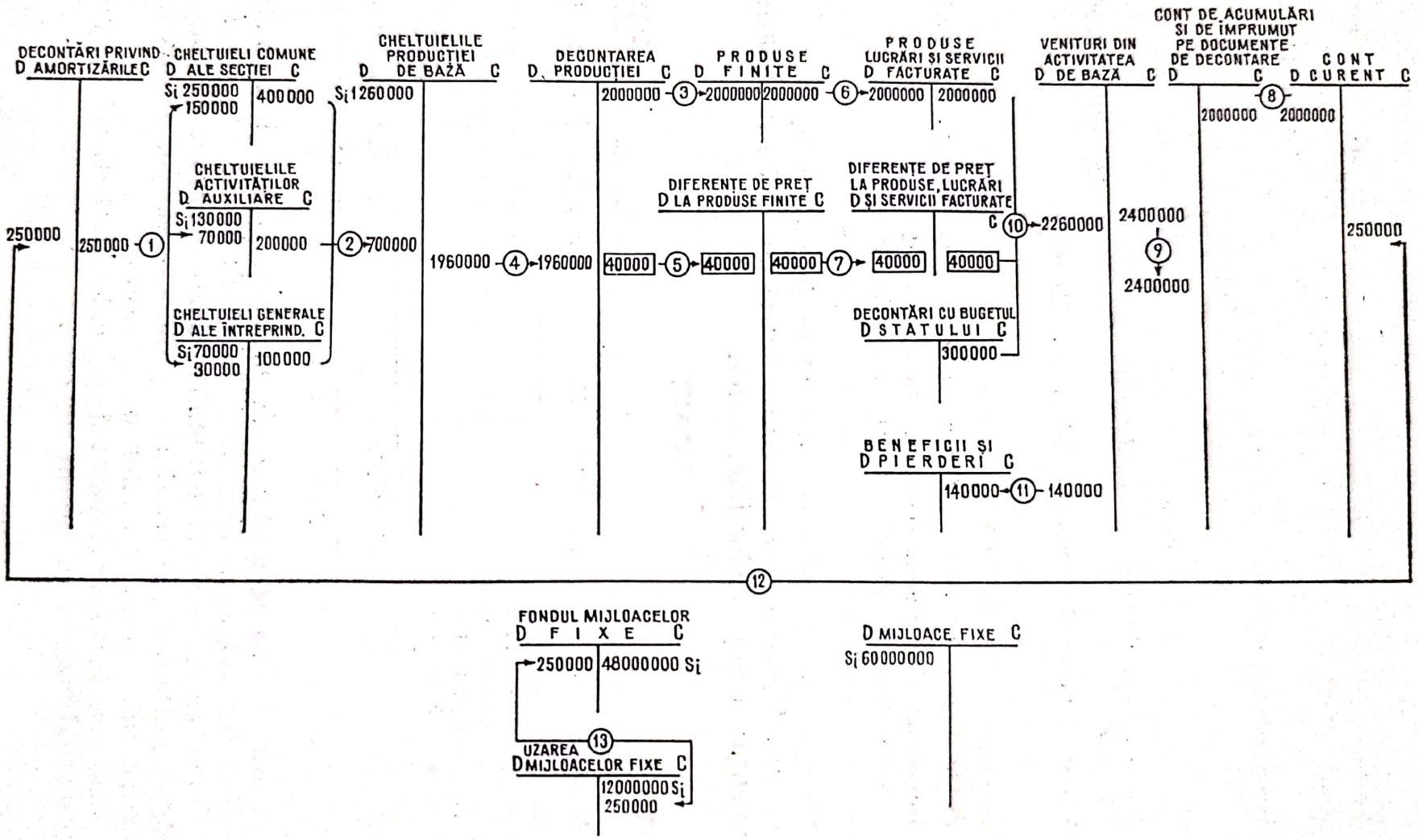


Fig. 9. Sinteza operațiunilor în cartea mare pentru contul *Uzura mijloacelor fixe*.

Compensarea uzării se face de regulă lunar, fie prin eșalonarea pe fiecare obiect, fie prin eșalonarea global valorică.

Se mai pot aplica, în funcție de condițiile din întreprindere, următoarele metode:

— 50% din valoarea inițială la darea în folosință și restul de 50% la scoaterea din uz;

— cu valoarea integrală a obiectelor respective la darea în folosință;

— cu valoarea integrală la scoaterea din uz.

Aplicarea uneia sau alteia din metode depinde de condițiile fiecărei întreprinderi, cum ar fi: mărimea valorii obiectelor de inventar, ritmicitatea înlocuirii lor, influența asupra prețului de cost etc. [1]

Contul *Uzura obiectelor de inventar* primește în sistemul de conturi funcția unui cont rectificativ de pasiv contra activ.

Exemplu: Contul *Obiecte de inventar în folosință* are sold debitor de lei 420.000.

Se înregistrează cota de uzare a obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție folosite în birourile întreprinderii de, lei... 9.200;

Idem în cadrul secțiilor de producție, lei... 10.100;

Idem la secțiile auxiliare, lei... 3.700;

	Data		D	C
1	Următoarele	= *Uzura obiectelor de inventar*	—	23.000
	Calculat uzarea obiectelor de inventar, în folosință lei	23.000		
	Cheltuieli generale ale întreprinderii		9.200	
	Conform tabelului de repartizare lei	9.200		
	Cheltuieli comune ale secției		10.100	
	Conform tabelului de repartizare lei	10.100		
	Cheltuielile activităților auxiliare		3.700	
	Conform tabelului de repartizare, lei	3.700		

[1] În practica întreprinderilor industriale se utilizează fie metoda integrală la darea în folosință, fie metoda lunară global valorică.

Scanned with OKEN Scanner

În bilanț, obiectele de inventar figurează cu valoarea lor rămasă după ce s-a scăzut uzura obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție. Apariția lui marchează valoarea reală a obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție.

Contul *Diferențe de preț la proause finite* îndeplinește de asemenea o funcție rectificativă.

Produsele se țin în evidență cu prețul de cost planificat. În sistemul conturilor evidenței curente am întîlnit contul comparativ, *Decontarea producției*, care oglindește pe de o parte valoarea de cost reală și pe de altă parte prețul de cost planificat al producției.

Deoarece contul *Decontarea producției* primește în debit prețul de cost efectiv al producției, iar în credit prețul de cost planificat al aceleiași producții, rezultă o diferență care arată economie sau depășire față de plan. Această diferență se înregistrează apoi în debitul contului *Diferențe de preț la produse finite*, economiile în roșu, iar depășirile cu negru.

Contul *Produse finite* evidențiază produsele la preț de cost planificat. Astfel acest cont apare ca un cont pur. El este pus în corelație în procesul desfacerii cu contul *Produse, lucrări și servicii facturate* pentru facturile care se decontează prin bancă sau cu contul *Venituri din activitatea de bază* pentru facturile care nu se decontează prin bancă.

La sfîrșitul lunii, valoarea realizărilor se rectifică în plus sau minus, după cum diferențele au fost pozitive sau negative.

Diferențele aferente produselor expediate, lucrărilor executate, serviciilor prestate cu facturi care se decontează prin bancă se trec mai întîi asupra contului *Diferențe de preț la produse lucrări și servicii facturate*. În cursul aceleiași luni se rectifică imediat valoarea realizărilor cu diferențele aferente produselor expediate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, facturate și încasate. Contul îndeplinește în acest caz funcția de cont rectificativ.

Exemplu: Un lot de produse s-a planificat cu 100.000 lei cheltuieli de fabricație.

Produsele au fost recepționate cu prețul de cost efectiv de lei 90.000.

Ele se vînd cu facturi ce se decontează prin Bancă la prețul de vînzare de lei 150.000.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe circulația mărfurilor calculat lei 20.000. În urma analizei operațiunilor apar următoarele articole de jurnal:

		D	C
220 — 1 — 540			
Produse finite	= *Decontarea producției*	100.000	100.000
Recepționat din procesul de producție produse finite la prețul de cost planificat, lei 100.000			
540 — 2 — 500			
Decontarea producției	= *Cheltuielile producției de bază*	90.000	90.000
Prețul de cost real al produselor recepționate, lei 90.000			
221 — 3 — 540			
Diferențe de preț la produse finite	= *Decontarea producției*	10.000	10.000
Diferențe înregistrate între prețurile planificate și cele efective ale produselor finite, lei 10.000			
225 — 4 — 220			
Produse, lucrări și servicii facturate	= *Produse finite*	100.000	100.000
Înregistrat produsele expediate la preț de cost planificat, lei 100.000			
226 — 5 — 221			
Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	= *Diferențe de preț la produse finite*	10.000	10.000
Înregistrat diferențe favorabile ce privesc produsele expediate, lei 10.000			
341 — 6 — 600			
Cont de acumulări și împrumut pe documente de decontare	= *Venituri din activitatea de bază*	150.000	150.000
Prețul de vînzare al produselor vîndute cf. facturii nr. 50, lei 150.000			

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
7			
Venituri din activitatea de bază	= *Produse, lucrări și servicii facturate*	100.000	100.000
Prețul de cost planificat al produselor vîndute conform facturii nr. 50, lei 100.000			
8			
Venituri din activitatea de bază	= *Decontări cu bugetul statului*	20.000	20.000
Înregistrat impozitul pe circulația mărfurilor asupra facturii nr. 50, lei 20.000			
9			
Venituri din activitatea de bază	= *Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate*	10.000	10.000
Diferență aferentă produselor încasate, lei .. 10.000			
10			
Venituri din activitatea de bază	= *Beneficii și pierderi*	40.000	40.000
Rezultatul total din activitatea productivă a întreprinderii, lei 40.000			

Din operațiunile de mai sus, rezultă pozițiile conturilor *Diferențe de preț la produse finite* și *Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate.* Ele rectifică valoarea produselor în magazie și a produselor expediate, aducînd, la nivelul corespunzător, prețul produselor.

O funcție rectificativă îndeplinește și contul de pasiv *Decontări din reevaluarea stocurilor.* Prin intermediul lui, resursele sînt aduse la nivelul mijloacelor după reevaluare.

Se rectifică cu diferențele rezultate din reevaluarea stocurilor de materii, materiale, semifabricate etc., resursele acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Cînd stocurile reevaluate sînt în limita normativului se rectifică *Fondul mijloacelor circulante.* Dacă stocurile reevaluate sînt supranormative, creditate de bancă, cu diferențele din reevaluare, se vor rectifica *Împrumuturile pe termen scurt.*

În situația în care diferențele rezultate din reevaluare privesc stocurile supranormative necreditate, ele vor rectifica *Decontările cu bugetul statului.*

Exemplu:

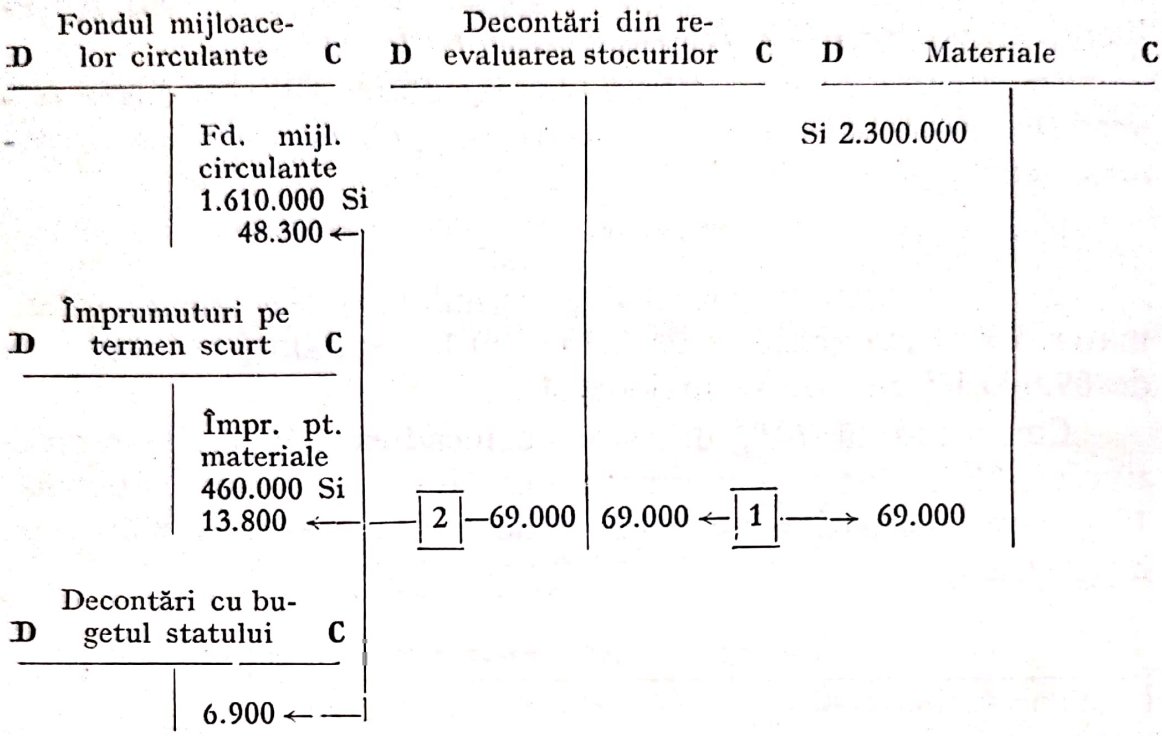
În urma unei dispoziții a guvernului se reevaluează soldul materiilor și materialelor de 2.300.000 lei, stabilindu-se diferența de 69.000 lei cu care se majorează.

Cunoscînd că 70% din stoc se încadrează în limita normativului, 20% sînt supranormative creditate de Banca Națională, 10% supranormative necreditate de bancă, se fac următoarele înregistrări:

1		D	C
Materiale	= *Decontări din reevaluarea stocurilor*	69.000	69.000
Înregistrat diferențele rezultate din reevaluare, cu care se majorează valoarea materiilor și materialelor din stoc, lei 69.000			
2			
Decontări din reevaluarea stocurilor	= Următoarele	69.000	—
	Fondul mijloacelor circulante		48.300
	Împrumuturi pe termen scurt		13.800
	Decontări cu bugetul statului		6.900
Înregistrat rectificarea resurselor, lei..... 69.000			

Scanned with OKEN Scanner

În cartea mare, poziția contului rectificativ *Decontări din reevaluarea stocurilor* se prezintă astfel:



În literatura noastră de specialitate s-a inserat ideea că prin aceste calcule se „corectează" valoarea unui mijloc, fie după componență, fie după sursă, sau pur și simplu sînt considerate în grupa conturilor de mijloace și resurse drept „Conturi de corectare".

Apreciem că este greșit a se crede că prin intermediul acestor conturi se corectează greșeli. Operațiunile greșite apar involuntar. Prin calculele contabilității nu se mențin greșeli. În cazul conturilor rectificative este vorba de un material prelucrat cu discernămînt economic și cu elemente de logică.

Pentru corectarea erorilor există procedee adecvate.

Pe baza egalității de bilanț, conturile rectificative primesc autonomie în funcționarea lor într-o clasă distinctă.

Conturi de rezultate

În activitatea economică cînd se consumă ceva, lucrul acesta se face cu scopul de a se realiza cel puțin un echivalent. Dacă nu se realizează în schimb nimic sau nu se obține cel puțin

un echivalent, deci dacă consumațiile sînt mai mari decît realizările, rezultă pierderi.

În cazul contrar, cînd realizările depășesc consumațiunile, obținîndu-se ceva în plus, ce nu are contra-post de consumațiuni apare beneficiul.

Afară de mișcările de valori permutative și opuse sînt și mișcări generatoare de rezultate.

Dacă, de pildă, sporește un element de activ cu mai mult decît se reduce un alt element de activ, fără ca în același timp să apară o nouă resursă a mijloacelor de lucru, avem un beneficiu sau, invers, dacă se reduce un element de activ cu mai mult decît sporește un alt element de activ, fără ca în același timp să dispară o resursă existentă a mijloacelor de lucru, avem o pierdere.

Beneficiile sînt rezultate pozitive (favorabile), iar pierderile sînt rezultate negative (nefavorabile).

Este necesar ca în evidențierea rezultatelor să se facă deosebire între rezultatele provenite din operațiuni în legătură directă cu obiectul activității de bază și cele străine de obiectul activității de bază. Rezultatele în legătură cu obiectul activității de bază se stabilesc cu ajutorul contului *Venituri din activitatea de bază*. Rezultatele străine de obiectul activității de bază se înregistrează cu ajutorul contului *Venituri din alte activități*.

Rezultatele pozitive se înregistrează în creditul și cele negative în debitul conturilor respective.

Iată pe ce se întemeiază această regulă:

Rezultatele pozitive influențează resursele proprii în sensul că le sporesc, iar rezultatele negative influențează asupra lor în sensul invers, reducîndu-le.

Prin urmare, conturile de rezultate stau în legătură intimă cu conturile de resurse proprii.

Știm apoi că, conturile de pasiv sînt guvernate, în funcțiunea lor, de regula în virtutea căreia ele se creditează cu sporirile și se debitează cu reducerile de pasiv. Și cum resursele proprii aparțin pasivului, urmează în mod firesc, ca regula care este valabilă pentru funcțiunea conturilor de pasiv, să se aplice și conturile de rezultate.

Un rezultat pozitiv constituie o creștere a resurselor proprii, deci o sporire de pasiv și de altă parte un rezultat negativ

Scanned with OKEN Scanner

constituie o micșorare a resurselor proprii, deci o reducere de pasiv.

Ori de cîte ori apare un beneficiu sau o pierdere, resursele proprii se modifică. Pe cale contabilă însă această modificare nu se face imediat.

La sfîrșitul lunii sau la închiderea perioadei de gestiune, rezultatele atît cele ale gestiunii curente cît și cele străine de obiectul exploatării se concentrează într-un cont colector de rezultate, care în planurile oficiale de conturi poartă denumirea de *Beneficii și pierderi*.

Contul *Beneficii și pierderi* concentrează în debitul său pierderile din activitatea de bază, pierderi din alte activități și alte pierderi. În creditul său concentrează beneficiile din activitatea de bază, beneficii din alte activități și alte beneficii.

Diferența între totalul debitului și totalul creditului ne dă rezultatul final.

În opinia unor autori, contul *Beneficii și pierderi* este atașat conturilor comparative. În opinia altora, contul *Beneficii și pierderi* este considerat, în rîndul conturilor de procese economice, ca un cont cu dublă funcțiune, de activ și de pasiv, iar în alte studii el apare în subgrupa conturilor rectificative a surselor mijloacelor economice și de rezultate financiare. [1].

Docenții Makarov și Belousov așază contul de *Beneficii și pierderi* într-o subgrupă distinctă: conturi de rezultate.

Contul *Beneficii și pierderi* are misiunea de a primi în debitul său cheltuieli care nu s-au pretat la o prefacere virtuală, sub raport contabil, în elemente noi de mijloace, precum și pierderi efective. La credit colectează realizările. Soldul lui nu este altceva decît o diferență care trecîndu-se asupra resurselor, funcția lui ia sfîrșit.

Exemplu: 1. O creanță a devenit nerecuperabilă, trecînd termenul de prescripție. Conform aprobării organelor competente, ea era înregistrată ca pierdere cu valoare de lei 5.000.

2. Se înregistrează pierderea suferită la magazia de produse finite de pe urma incendiului lei 10.000. Diferențele de 200 lei sînt favorabile.

---

[1] Vezi opinii exprimate în Revista *Evidența Contabilă*, București, nr. 12/1958; 5/1959 etc.

Scanned with OKEN Scanner

3. La recepționarea unui lot de produse se constată produse rebutate definitiv în valoare de lei 1.000.

		D	C
1			
Beneficii și pierderi	= *Debitori*	5.000	5.000
Creanța asupra clientului V. Popescu devenit insolvabil, lei 5.000			
2			
Beneficii și pierderi	= Următoarele	9.800	—
	Produse finite		10.000
	Diferențe de preț la produse finite		200
Pierderea din cauza incendiului la magazia de produse finite conform procesului verbal lei 10.000			
3			
Rebuturi și remanieri	= *Cheltuielile producției de bază*	1.000	1.000
Recepționat din producția de bază produse rebutate definitiv în valoare de lei 1.000			

Contul — *Venituri din activitatea de bază* — prezintă un sold creditor de lei 100.000, iar contul *Venituri din alte activități*, un sold creditor de lei 15.000.

Soldul creditor al acestor conturi se virează la contul *Beneficii și pierderi* care este un cont colector de rezultate.

		D	C
1			
Următoarele	= *Beneficii și pierderi*	—	115.000
Pentru închiderea conturilor cu rezultate pozitive			
Venituri din activitatea de bază		100.000	
Venituri din alte activități		15.000	

Scanned with OKEN Scanner

4. CONTURI DE ORDINE ȘI CONTURI DE EVIDENȚĂ

În cursul proceselor de producție și circulație în întreprinderile și organizațiile economice, precum și în activitatea instituțiilor bugetare, financiare și de credit apar mișcări de valori care nu interesează direct activul și pasivul acestora.

Întreprinderea are la îndemînă uneori mijloace ce nu-i aparțin și pe care le primește în mod provizoriu fie în garanție, fie în folosință sau pentru executarea unui mandat oarecare. Se primesc bunuri în păstrare, în custodie, în depozit, luate cu chirie etc.

Aceste mijloace străine nu pot fi confundate cu mijloacele proprii ale întreprinderii și de aceea ele trebuie să fie ținute în evidență separată, pentru a se cunoaște intrarea și ieșirea lor, precum și angajamentele care apar și stingerea acestor angajamente.

În acest scop servesc conturile de ordine. Conturile de ordine funcționează paralel. Ele sînt conturi debitoare și conturi creditoare.

Cînd unul din conturile de ordine se debitează, un alt cont de ordine se creditează. Soldul lor este egal ca mărime și opus ca sens.

Conturile de ordine debitoare țin în evidență intrarea și ieșirea bunurilor străine pe care întreprinderea le primește de la alții în mod provizoriu și condiționat și care deci nu-i aparțin, iar conturile de ordine creditoare sînt destinate a oglindi angajamentele întreprinderii față de titularii acestor bunuri și stingerea angajamentelor la restituirea lor sau prin lichidarea operațiunilor.

Bunurile străine primite în mod condiționat și provizoriu, precum și angajamentele care rezultă formează conținutul dublei înregistrări. În fiecare caz se nasc situații care reclamă punerea în funcție a două conturi: unul debitor și altul creditor.

Aceste conturi nu au o viață organică în sistemul de conturi care are la bază egalitatea A = P, apariția lor este accidentală·

---

[1] În literatura contabilă, conturile de ordine și conturile de evidență au purtat diverse denumiri:

— „conturi cu funcțiune interimală" — pentru că funcționează pe timp limitat;

— „conturi perechi" — pentru că fiecărui cont debitor îi corespunde un singur cont creditor (și invers);

— „conturi în afara bilanțului" — pentru că figurează în afara activului și pasivului.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de ordine debitoare au o funcție paralelă și sincronică cu conturile de ordine creditoare. Ele urmează *prin analogie* regula de debitare și de creditare a conturilor de activ. Tot prin *analogie*, conturile de ordine creditoare urmează regula de debitare și creditare a conturilor de pasiv.

Ele nu au legătură cu activul și cu pasivul, însă prin analogie, aplicîndu-le același raționament pot fi explicate. Ele prind viață pe baza unor raporturi juridico-economice determinate.

Exemplificăm funcțiunea acestor conturi:

1) Se primește cu chirie de la Întreprinderea A un mijloc fix cu valoarea de inventar de 90.000 lei.

	Data			D	C
1	*Mijloace fixe luate cu chirie*	=	*Închirietori de mijloace fixe*	90.000	90.000

2) Se primesc spre prelucrare 200 m doc în sumă de 8.000 lei.

	Data			D	C
2	*Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare*	=	*Deponenți de valori materiale spre prelucrare sau reparare*	8.000	8.000

3) Se lasă în custodia furnizorului „Z" materii și materiale în sumă de lei 150.000 (înregistrarea se face la furnizor).

	Data			D	C
3	*Valori materiale primite în custodie*	=	*Depunători de valori materiale în custodie*	150.000	150.000

4) Se primesc — odată cu marfa — ambalaje în valoare de 10.000 lei; ele urmează a fi restituite.

	Data			D	C
4	*Ambalaje de restituit*	=	*Titulari de ambalaje*	10.000	10.000

Conturile de ordine debitoare și creditoare nu sînt întîlnite numai în contabilitatea întreprinderii industriale. De exemplu

Scanned with OKEN Scanner

în întreprinderile comerțului cu amănuntul întîlnim aceste conturi în legătură cu vînzarea mărfurilor în consignație. Întreprinderile comerțului cu amănuntul specializate în vînzarea produselor industriale pot avea unități pentru vînzarea mărfurilor în consignație. Asemenea unități primesc diverse mărfuri de la populație spre a le vinde. Deoarece nu există siguranța vînzării acestor mărfuri (ele fiind folosite anticipat și avînd un anumit grad de uzură pot să nu fie cumpărate) ele aparțin în continuare deponenților pînă la încheierea actului de vînzare. Asemenea operațiuni sînt reflectate în conturi de ordine debitoare și creditoare.

Exemplu:

5) Se primește spre vînzare în consignație o motocicletă „Jawa" cu prețul de lei 8.000 (preț stabilit de comisia de evaluare).

Se formulează articolul contabil:

	Data			D	C
5	*Mărfuri primite spre vînzare în consignație*	=	*Deponenți de mărfuri spre vînzare în consignație*	8.000	8.000

6) Dacă după o perioadă de timp mărfurile primite spre vînzare în consignație au fost vîndute sau eventual retrase de deponenți, în contabilitatea întreprinderii comerciale se face înregistrarea (păstrînd exemplul de mai sus):

	Data			D	C
6	*Deponenți de mărfuri spre vînzare în consignație*	=	*Mărfuri primite spre vînzare în consignație*	8.000	8.000

La Banca de Investiții, limitele de finanțare și beneficiarii de limite formează materie de înregistrare în conturi de ordine debitoare și creditoare.

7) Se înregistrează depunerea de către întreprindere a sumei de 400.000 lei, pentru formarea fondului de finanțare a investițiilor, din amortizarea calculată pentru mijloacele fixe în funcțiune.

Scanned with OKEN Scanner

Data				D	C
7	*Limite din resurse proprii*	=	*Beneficiari de limite de finanțare*	400.000	400.000

Uneori întreprinderea poate da altor unități bunuri proprii drept garanție, în vederea executării unui mandat de contract de consignație, sau poate închiria bunuri pentru alte scopuri. Noua lor poziție nu modifică activul și pasivul întreprinderii. Poziția lor de bunuri proprii date terților este însă reflectată de contabilitate.

Se țin în evidență, terții care au primit bunuri (consignatarii de mărfuri, deținătorii de materii și materiale etc.), precum și bunurile date terților (mărfuri date în consignație, materii și materiale proprii în păstrare etc.) urmărind primirea și restituirea de către terți pe de o parte și mișcarea bunurilor pe de altă parte.

Pentru evidențierea acestor operațiuni folosim conturi speciale. Conturile de evidență funcționează paralel. Ele sînt conturi debitoare și conturi creditoare. Cînd un cont de evidență se debitează, un alt cont de evidență se creditează. Soldul lor este egal ca mărime și opus ca sens.

În debitul conturilor de evidență debitoare se arată drepturile față de aceia cărora li se concedează bunuri proprii, iar în creditul lor se arată stingerea acestor drepturi în urma reprimirii bunurilor date sau prin decontarea și lichidarea operațiunilor respective.

Creditul conturilor de evidență creditoare oglindește ieșirea bunurilor proprii date în posesiunea altora, în mod provizoriu, iar debitul lor oglindește lichidarea operațiunilor prin reprimirea bunurilor date sau prin decontarea lor.

Deci, prin *analogie*, conturile de evidență debitoare urmează regula de debitare și creditare a conturilor de activ. Tot prin analogie conturile de evidență creditoare urmează regula de debitare și creditare a conturilor de pasiv.

Exemplificăm funcțiunea acestor conturi:

1) Se predă spre păstrare în depozitul specializat materialul înscris în factura nr. 5013 în sumă de lei 20.000.

Data				D	C
1	*Deținători de materiale spre păstrare*	=	*Materiale proprii date spre păstrare*	20.000	20.000

Scanned with OKEN Scanner

2) Mașini-export lasă în custodia furnizorului, din lipsă de spațiu de depozitare, produse în sumă de 200.000 lei.

	Data			D	C
2	*Deținători de mărfuri în custodie*	=	*Mărfuri proprii lăsate în custodie*	200.000	200.000

3) Se ridică pentru a fi consumate de către beneficiar materiale în sumă de 20.000 lei.

	Data			D	C
3	*Materiale proprii date spre păstrare*	=	*Deținători de materiale spre păstrare*	20.000	20.000

În cartea mare, poziția conturilor de ordine și a conturilor de evidență chemate să consemneze mișcările de valori enunțate se prezintă astfel:

a) *Conturi de ordine:*

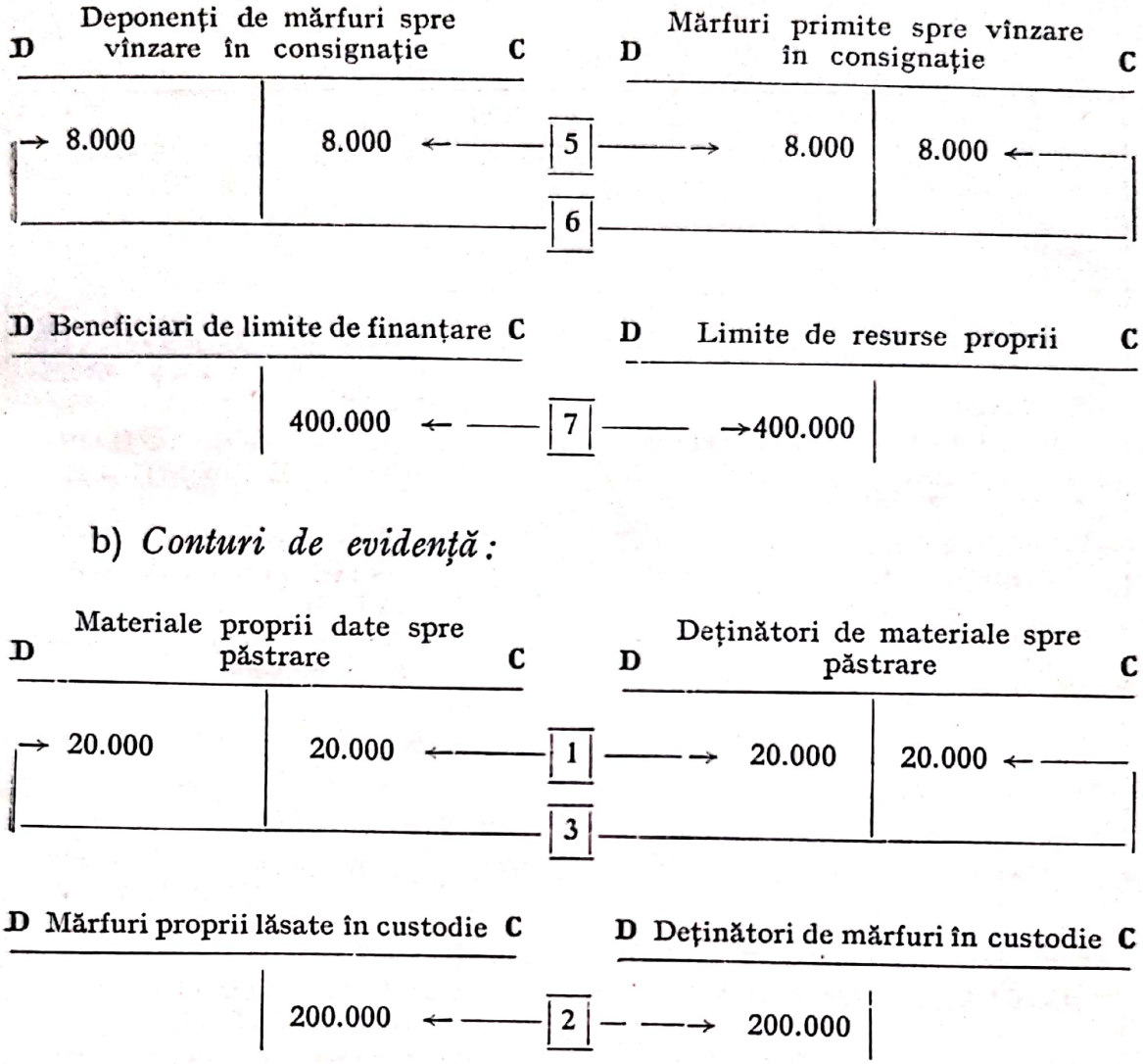
D Închirietori de mijloace fixe C		D Mijloace fixe luate cu chirie C
90.000 ←	1	→ 90.000

D Deponenți de valori materiale spre prelucrare sau păstrare C		D Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare C
8.000 ←	2	→ 8.000

D Depunători de valori materiale în custodie C		D Valori materiale spre păstrare în custodie C
150.000 ←	3	→ 150.000

D Titulari de ambalaje C		D Ambalaje de restituit C
10.000 ←	4	→ 10.000

Scanned with OKEN Scanner



b) *Conturi de evidență:*

Conturile de ordine și conturile de evidență nu fac parte din cuprinsul bilanțului. Ele se trec în bilanț după totalul activului și cel al pasivului.

Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru întreprinderile industriale de stat de interes general și local aprobate de Ministerul de Finanțe cu ordinul nr. 21 din 14.I.1961 au introdus, în vederea simplificării, contabilizarea în conturi în afara bilanțului, după principiul înregistrărilor unilaterale, adică înregistrările se fac direct în debitul sau creditul contului respectiv după caz, fără folosirea conturilor corespondente.

În continuare, se prezintă un tablou sinoptic al clasificării conturilor (vezi schema nr. 7)

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 7

CLASIFICAREA CONTURILOR

ACTIV = PASIV

CONTURI ORGANICE ÎN ACTIV

CONT BILANȚ DE DESCHIDERE

CONTURI ORGANICE ÎN PASIV

SERIA CONTURILOR DE ACTIV AVÎND URMĂTOARELE CLASE:

I. CLASA CONTURILOR DE MIJLOACE ȘI PROCESE ECONOMICE

1. Conturi de mijloace economice
   a) mijloace fixe
   b) mijloace circulante
      — mijloace circulante materiale
      — mijloace circulante bănești
      — mijloace circulante în decontare
2. Conturi de procese economice
   a) conturi colectoare și de repartizare
   b) conturi de calculație
   c) conturi comparative de plan

II. CLASA CONTURILOR DELIMITATIVE

III. CLASA CONTURILOR RECTIFICATIVE DE VALORI

SERIA CONTURILOR DE PASIV AVÎND URMĂTOARELE CLASE:

I. CLASA CONTURILOR DE RESURSE ECONOMICE

1. Resurse proprii
   a) resurse proprii ale activității de bază
   b) resurse proprii cu destinație specială
2. Resurse străine
   a) resurse străine în credite
   b) resurse străine în angajamente

II. CLASA CONTURILOR DELIMITATIVE

III. CLASA CONTURILOR RECTIFICATIVE DE VALORI

↓

BENEFICII ȘI PIERDERI

↓

CONT BILANȚ DE ÎNCHIDERE

↓

DOUĂ SERII DE CALCULE SINCRONICE ȘI PARALELE

Conturi de ordine și conturi de evidență

Conturi de ordine debitoare
Conturi de evidență debitoare

Conturi de ordine creditoare
Conturi de evidență creditoare

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV

SISTEME DE CONTABILITATE

Contabilitatea este o disciplină științifică cu începuturile ei întinse în trecutul îndepărtat ce se confundă cu primele stadii de dezvoltare ale culturii și civilizației umane.

De milenii omul a simțit nevoia să-și facă socoteli prin care a măsurat rezultatele activității sale sprijinind acțiunile viitoare pe indicațiile ce le-a desprins din calculele prezente.

Contabilitatea a îndeplinit un rol educativ deosebit de activ în societatea omenească în evoluția ei economică și a contribuit la progresul economic.

Contabilitatea este o știință exactă, cu funcțiuni de ordin social-economic.

Dacă în economia capitalistă și mai înainte, contabilitatea s-a impus prin puterea ei de cunoaștere și de prevedere, în toate organismele creatoare de valori, în economia socialistă, rolul ei sporește. Controlul asupra executării planului, calcule comparative și previzionale de ordin financiar în dinamica activității economice și metodologia calculului prețului de cost sînt aduse la îndeplinire prin intervenția contabilității. Cerințele productivismului rațional sînt reflectate prin calculele contabilității. În monumentala sa operă „Capitalul", K. Marx relevă rolul contabilității de-a lungul orînduirilor sociale: „Contabilitatea, în calitate de control și de sintetizare ideală a procesului, devine cu atît mai necesară, cu cît mai mult procesul se efectuează pe scară socială și își pierde caracterul pur individual; ea este deci mai necesară în producția capitalistă decît în producția fărămițată a exploatării meșteșugărești sau țărănești, este mai necesară în

Scanned with OKEN Scanner

producția în comun decît în producția capitalistă. Cheltuielile contabilității se reduc însă odată cu concentrarea producției și cu cît ea se transformă mai mult în contabilitate socială." [1]

1. Sistemul contabilității în partidă simplă

Sînt cunoscute în literatura economică și în practica contabilă două sisteme de contabilitate: sistemul de contabilitate simplă și sistemul de calcul contabil digrafic, numit în limbajul curent contabilitatea în partidă dublă. [2]

Atît contabilitatea simplă cît și contabilitatea dublă conțin principii și reguli pentru cunoașterea mijloacelor și resurselor cu care activează unitățile economice precum și calcule complexe în legătură cu determinarea rezultatelor activității economice, calcule comparative și analize în vederea luării celor mai bune decizii privind desfășurarea acțiunilor viitoare.

Contabilitatea simplă se numește așa nu pentru că ea ar fi „simplă" și n-ar fi complicată, ci pentru motivul că, potrivit principiilor ei, una și aceeași operațiune se înregistrează numai într-o singură partidă sau cont. [3]

Sînt folosite în aplicarea acestui sistem de contabilitate, registrul de casă, jurnalul și cartea mare.

După natura activității economice, pe lîngă aceste registre principale se mai utilizează și alte registre auxiliare, pentru a înlesni multiple calcule asupra numerarului, asupra creanțelor și angajamentelor. Contabilitatea în partidă simplă nu asigură însă un sistem informațional complet și operativ.

Cu toată diversificarea calculelor în sistemul de contabilitate simplă nu sînt date posibilitățile pentru cunoașterea modificărilor succesive ale mijloacelor și resurselor, nici nu pot fi reflectate cu claritate rezultatele dobîndite sub durata unei perioade de timp.

Ion Ionescu de la Brad este unul dintre primii gînditori români cu unele contribuții originale în domeniul contabilității, cu referire specială la aplicarea contabilității în agricultură.

---

[1]. K. Marx, Capitalul, vol. II Ed. PMR, 1951, București, p. 112.

[2]. Ion Ionescu de la Brad, *Lecțiuni elementare de agricultură*, 1870 (Un mic tratat de contabilitate).

Vezi și J. Fr. Schär, Einfache u. doppelte Buchhaltung, Berlin, W. 30, 1921.

[3]. D. Voina, *Contabilitate generală*, 1947, Brașov, p. 221/222.

Scanned with OKEN Scanner

Ocupîndu-se de contabilitatea simplă autorul român face următoarea precizare: [1]

„Rezumînd scrierile necesare cultivatorului, pentru ca să-și poată da seama exact de operațiunile sale, avem:

1) De făcut un inventar cînd începem a ține registrele.

2) De scris în toate zilele veniturile și cheltuielile în registrul Casa.

3) De scris în registrul Jurnal tot ce avem de luat și de dat precum și toate sumele ce am luat sau dat, care se raportă la articolele înscrise în Jurnal.

4) De reportat în Cartea cea mare, la deosebite conturi deschise, toate scrierile din Jurnal.

5) De făcut la finele fiecărui an un inventar nou care, alături cu cel vechi va arăta cîștigul sau paguba anului".

Într-adevăr „principiile contabilității în partidă simplă" sînt redate de Ion Ionescu de la Brad judicios și cu aceste noțiuni el consideră posibilă „cercetarea modului de aplicațiune al ținerii registrelor".

Problema originii contabilității simple a intrat în preocuparea multor cercetători și s-au născut, cum era și firesc, multe puncte de vedere contradictorii.

A existat oare contabilitatea în partidă simplă înaintea contabilității duble sau prima nu ar fi decît o formă „mai simplă", a contabilității italiene prezentată de savantul matematician Luca Paciolo?

„Scrittura doppia", înfățișată de Paciolo în celebrul său compedium „Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita", apărută la 1494, reprezintă, în literatura economică forma clasică a contabilității duble.

2. Sistemul de calcul contabil digrafic

Epoca contemporană primește contabilitatea cu o structură definitiv închegată.

Acceptăm ideea exprimată în sensul că sistemul de contabilitate nu este invenția sau fructul cugetării unui singur creier, ci la alcătuirea lui, în forma lui inițială sau în formele perfec-

[1] Vezi D. Rusu, *Din viața și opera lui Ion Ionescu de la Brad*, în Buletinul Institutului Politehnic Iași, tom. VI (X), Fasc. 1—2, 1960.

Scanned with OKEN Scanner

ționate de mai tîrziu și-au adus aportul practicienii contabili și lucrătorii științifici din foarte multe țări.

În legătură cu bazele științifice ale sistemului de contabilitate în partidă dublă s-au formulat multe teorii. Ele au fost exprimate cu multă cutezanță de autorii lor. Apărate cu înverșunare și prezentate într-o logică acceptabilă la timpul lor, unele teorii s-au menținut multă vreme în contabilitate. În fața progresului gîndirii, ele au cedat locul altora.

„Multe din ele nu mai au astăzi decît o valoare istorică și de bună seamă că și teoriile, care în prezent se cred mai aproape de idealul spre care se îndreaptă preocupările contabilității, vor avea același destin, pentru că orice teorie se naște ca să moară fiind folositoare numai în măsura în care poate ceda locul alteia". [1]

De fapt, teoriile care dezbat funcționarea conturilor și delimitează seriile de conturi în sistemul de calcul digrafic, sînt nedezlipite de contabilitate.

În „Handwörterbuch der Betriebswirtschaft" pag. 1275—1320, teoriile conturilor sînt tratate pe larg de Prof. dr. Walter le Coutre, sub titlul „Buchhaltungstheorien". Teoriile ușurează raționamentul contabil. Cu ajutorul lor se interpretează fenomenele care determină mișcări de valori și urmează să fie înregistrate.

Se vorbește de teorii personaliste și de teorii materialiste.

I se atribuie de unii autori, chiar lui Paciolo meritul de a fi creat prima teorie personalistă. Pentru teoriile personaliste, întîlnim și termenul „teorii formaliste" [2], pentru că ar avea drept criteriu practica strict formală de trecerea în registrele de contabilitate (purtată în sistemul dublei partide) a operațiunilor contabile sau a raporturilor juridice de drepturi și obligațiuni ale persoanelor interesate și participante la operațiunile unei întreprinderi [3].

În categoria **teoriilor personaliste**, se disting: teoria personalistă cu o serie de conturi și teoria personalistă cu două serii de conturi.

Teoriile personaliste, indiferent de numărul seriilor de conturi cu care lucrează, substituie conturile persoane fizice. Ele se

---

[1] Prof. D. Voina, *Contabilitate Generală*, 1947. pag. 401, Editura Academiei Brașov.

[2] Nicklisch, Handwörterbuch de Betriebswirtschaft, vol. I, pag. 1280 Stuttgart, 1938.

A se vedea Walter le Coutre, Buchhaltungstheorien.

[3] Prof. I. N. Evian, *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940, pag. 15, „Impr. Fondul cărților funduare".

Scanned with OKEN Scanner

leagă de noţiunea de Debit şi de Credit, avînd la bază principiul clasic „cine primeşte ceva e debitor şi acela care dă ceva e creditor". Grija acestor teorii rămîne înregistrarea raporturilor juridice, care se nasc pe urma operaţiunilor şi menţinerea echilibrului D = C.

În multiplele modificări pe care le suferă elementele exploatării, personificările nu reuşesc să găsească totdeauna persoana care substituie contul, şi astfel se ajunge la construcţii fictive sau la argumentări uneori forţate. Deşi le întîlnim în multe lucrări, valoarea lor poate fi considerată astăzi numai istorică. Personificările şi teoria cu o singură serie de conturi, spune profesorul Schär, nu formează o teorie ci numai o metodă didactică. [1]

În schimb, **teoriile materialiste** analizează contul ca mijloc de calcul în contabilitate. Indiferent de numărul seriilor de conturi construite, aceste teorii consideră conturile ca instrumente de calcul destinate a reprezenta mişcările de valori şi modificările succesive ale elementelor cu care lucrează unităţile economiei naţionale.

Teoriile materialiste se împart în:
Teorii materialiste cu o serie de conturi.
Teorii materialiste cu două serii de conturi.
Teorii materialiste cu trei serii de conturi.

Cînd vorbim de teoriile materialiste, sîntem în faţa egalităţii contabile: A = P (activ = pasiv).

Gîndirea contemporană a reuşit să elimine termenul capital, înlocuindu-l cu acela de resurse, şi a dovedit că noţiunea de Activ este mai cuprinzătoare decît aceea de mijloace economice după cum Pasivul are un înţeles mai larg decît termenul resurse. S-a ilustrat astfel teoria echivalenţei. [2]

Latura formală şi funcţiunea esenţială a sistemului de calcul contabil digrafic.

Pornind de la aceste concepte fundamentale, s-a ajuns să se pătrundă esenţa calculului contabil digrafic.

Folosind ca mijloc de calcul contul, contabilitatea face două serii de calcule sincronice şi paralele, una interesînd Activul şi alta interesînd Pasivul.

---

1. J. Fr. Schär, *Buchhaltung und Bilanz*, pag. 42, Berlin, 1921. Vierte Aufflage, Verlag von Julius Springer.
2. Ibidem, pag. 52—53 ş.u.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru toate conturile chemate la viață de sistemul de conturi digrafic, egalitatea fundamentală

$$\text{Activ} = \text{Pasiv}$$

este un principiu în teoria contabilității și oferă o bază rațională pentru analiza fenomenelor sub raport economic-contabil.

Prin cele două serii de calcule pe care le realizează contabilitatea, se marchează poziția mijloacelor și a resurselor, la sfîrșitul unei perioade de timp. Calculul de sinteză este un obiectiv al contabilității, pentru a urmări rezultatele unei activități economice. Punctul de plecare pentru calculul digrafic este relația A = P:

Activ	BILANȚ	Pasiv
Mijloace economice 10.000.000		*Resurse* 10.000.000

În acest caz raportul între Mijloace și Resurse = 1 : 1.

La sfîrșitul perioadei de acțiune bilanțul ne poate indica următoarea situație: [1]

Activ	BILANȚ	Pasiv
Mijloace economice 10.000.000		*Resurse* 7.000.000
		Realizări 5.000.000
Consumațiuni 2.000.000		
12.000.000	=	12.000.000

Acum raportul între Mijloace și Resurse = 10 : 7 = 1,4.

Consumațiunile 2.000.000; Realizări 5.000.000

Beneficiu: 5.000.000 — 2.000.000 = 3.000.000.

Acest calcul cantitativ și valoric cu indicarea rezultatelor periodic, se realizează în contabilitate prin intervenția contului cu cele două părți ale sale, debitul și creditul.

[1] După prof. dr. Walter Mahlberg, *Der Zweck de Buchhaltung*, Leipzig, 1920.

Scanned with OKEN Scanner

Cele două expresiuni: *debit* și *credit* nu au aici semnificația cunoscută de a identifica pe cel ce primește ori pe cel care dă.

Privind contul ca unitate organizatorică a contabilității cele două părți, debitul și creditul, pot primi una din următoarele semnificații: [1]

Stînga	CONTUL	**Dreapta**
Debit		Credit
Cheltuieli		Venituri
Sporiri		Reduceri
Majorări		Diminuări
Primiri		Plăți
Intrări		Ieșiri
Plus		Minus
Reduceri		Sporiri

Se observă apoi funcțiunea conturilor pe baza egalității: A = P.

Debit	*Conturi de activ*	Credit	Debit	*Conturi de pasiv*	Credit
+		−	−		+

Determinată astfel funcționarea conturilor, contabilitatea în partidă dublă își revendică un nou titlu, acela de contabilitate sistematică. [2]

Remarcăm în gîndirea contemporană apariția contului eșalonat pentru a demonstra funcțiunea esențială a contabilității.

---

[1] Vezi și Dr. I. Greifzu, *Das neutzeitliche — Rechnungswesen* II-te Aufflage. Hamburg, pag. 25.

[2] Schär, *Buchaltung u. Bilanz*, pag. 45. Vezi și prof. D. Voina, *Contribuțiuni la precizarea funcțiunilor contabilității sistematice*, 1939, pag. 32.

Scanned with OKEN Scanner

Folosind cele patru egalităţi contabile fundamentale şi cele 4 egalităţi contabile derivate prezentăm:

ESENŢA CALCULULUI DIGRAFIC

reflectarea în Activ şi Pasiv a celor două serii de calcule.

— în mii lei —

Nr. crt.		Conturi de activ		Conturi de pasiv	
		D	*C*	*D*	*C*
1	Sporiri de activ şi de pasiv	(+) 500			(+) 500
2	Reduceri de activ şi de pasiv		(—) 150	(—) 150	
3	Sporiri de activ şi reduceri de activ	(+) 400	(—) 400		
4	Reducere de pasiv şi sporire de pasiv			(—) 350	(+) 350
5	Sporire de activ = reducere de activ şi sporire de pasiv	(+) 150	(—) 25		(+) 125
6	Reducere de activ = sporire de activ şi reducere de pasiv	(+) 20	(—) 25	(—) 5	
7	Red. de pasiv = reducere de activ şi sporire de pasiv		(—) 100	(—) 350	(+) 250
8	Sporire de pasiv = red. de pasiv şi sporire de activ	(+) 50		(—) 125	(+) 175
		(+) 1120	(—) 700	(—) 980	(+) 1400
		(+) 420		(+) 420	

Da = 1.120 Dp = 980
Ca = 700 Cp = 1.400
Sold = 420 Sold = 420

Se observă din primele două coloane seria de calcule asupra activului. La fel din ultimele două coloane observăm seria calculelor asupra pasivului.

Din exemplul de mai sus constatăm că între cele două serii de calcule se menţine o egalitate permanentă.

Scanned with OKEN Scanner

O unitate își începe activitatea economică cu următoarele elemente:

Activ

— Mijloace fixe	10.000.000 lei
— Materiale	400.000 lei
— Mărfuri în unitățile cu amănuntul	100.000 lei
— Produse, lucrări și servicii facturate	400.000 lei
— Casa	1.000 lei
— Cont curent	199.000 lei
Total	11.100.000 lei

Pasiv

— Fondul mijloacelor fixe	10.000.000 lei
— Fondul mijloacelor circulante	750.000 lei
— Furnizori	100.000 lei
— Decontări cu salariații	80.000 lei
— Rabat sau adaos comercial	10.000 lei
— Rezerve pentru cheltuieli preliminate	10.000 lei
— Venituri din activitatea de bază	100.000 lei
— Venituri din alte activități	50.000 lei
Total	11.100.000 lei

Au loc următoarele operațiuni:

1) Se recepționează materii și materiale în sumă de 50.000 lei conform facturii nr. 300, emisă de furnizorul „A".

2) Se achită din contul curent 50.000 lei, furnizorului „A".

3) Se ridică de către casier suma de 80.000 lei din contul curent, pentru plata salariilor.

4) Se achită angajamentele față de furnizorul A din împrumutul pe termen scurt acordat de Banca Națională lei 100.000.

5) Se impută gestionarului suma de 1.100 lei, reprezentînd prețul de vînzare cu amănuntul al materialelor lipsă. Prețul de aprovizionare efectiv este de 1.000 lei.

6) Se constată o lipsă de 1.000 lei la magazinul de desfacere cu amănuntul, cu un adaos comercial de 100 lei. Lipsa se încadrează în limita normală de pierderi.

Scanned with OKEN Scanner

7) Conform statelor de plată în sumă de 80.000 lei, s-au achitat salariaților 75.000 lei și s-au trecut la deponenți 5.000 lei.

8) Se stabilește contribuția unității pentru asigurările sociale în sumă de 20.000 lei, calculată pentru salariații prezenți la lucru în cursul lunii 17.000 lei și pentru salariații plecați în concediu, 3.000 lei. Pentru ultimii la timpul potrivit s-au constituit rezerve.

9) Din suma de 100.000 lei reprezentînd valoarea produselor încasate, prețul de cost complet al produselor este de 95.000 lei.

10) Valoarea materialelor supranormative vîndute și încasate este de 50.000 lei. Prețul de aprovizionare efectiv este de 51.000 lei.

Analiza operațiunilor ne conduce la formularea următoarelor înregistrări:

				D	C
	Data				
1	*Materiale*	=	*Furnizori*	50.000	50.000
	Data				
2	*Furnizori*	=	*Cont curent*	50.000	50.000
	Data				
3	*Casa*	=	*Cont curent*	80.000	80.000
	Data				
4	*Furnizori*	=	*Împrumuturi pe termen scurt*	100.000	100.000
	Data				
5	*Debitori*	=	Următoarele *Materiale* *Decontări cu bugetul statului*	1.100	— 1.000 100
	Data				
6	Următoarele *Cheltuieli de desfacere* *Rabat sau adaos comercial*	=	*Mărfuri în unitățile cu amănuntul*	— 900 100	1.000
	Data				
7	*Decontări cu salariații*	=	Următoarele *Casa* *Creditori*	80.000	— 75.000 5.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 8

BALANȚA DE VERIFICARE

încheiată la data de .....

Simbol cont.	Denumirea conturilor	Sold inițial		Mișcări		Sold final	
		D	C	D	C	D	C
100	Mijloace fixe	10.000.000	—	—	—	10.000.00	—
200	Materiale	400.000	—	50.000	1.000	449.000	—
231	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	100.000	—	—	1.000	99.000	—
225	Produse, lucrări și servicii facturate	400.000	—	—	146.000	254.000	—
300	Casa	1.000	—	80.000	75.000	6.000	—
340	Cont curent	199.000	—	—	130.000	69.000	—
700	Fondul mijloacelor fixe	—	10.000.000	—	—	—	10.000.000
701	Fondul mijloacelor circulante	—	750.000	—	—	—	750.000
800	Împrumuturi pe termen scurt	—	—	—	100.000	—	100.000
420	Decontări cu salariații	—	80.000	80.000	—	—	—
239	Rabat sau adaos comercial	—	10.000	100	—	—	9.900
730	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	—	10.000	3.000	—	—	7.000
600	Venituri din activitatea de bază	—	100.000	100.000	—	—	—
601	Venituri din alte activități	—	50.000	50.000	—	—	—
410	Furnizori	—	100.000	150.000	50.000	—	—
498	Debitori	—	—	1.100	—	1.100	—
430	Decontări cu bugetul statului	—	—	—	100	—	100
501	Cheltuieli de desfacere	—	—	900	—	900	—
499	Creditori	—	—	—	5.000	—	5.000
431	Decontări privind asigurările sociale	—	—	—	20.000	—	20.000
520	Cheltuieli comune ale secției	—	—	17.000	—	17.000	—
750	Beneficii și pierderi	—	—	1.000	5.000	—	4.000
	Total	11.100.000	11.100.000	533.100	533.100	10.896.000	10.896.000

Solduri inițiale

cont. debitoare = 11.100.000
cont. creditoare = 11.100.000

Deci D = C

Rulajul

Cont. debitoare = 533.100
Cont. creditoare = 533.100

Deci D = C

Solduri finale

Cont. debitoare = 10.896.000
Cont. creditoare = 10.896.000

Deci D = C

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL EŞALONAT

Schema Nr. 9

	Mişcări în activ									Mişcări în pasiv												
	Mijloace fixe	Materiale	Mărfuri în unităţile cu amănuntul	Produse, lucrări şi servicii facturate	Casa	Cont curent	Debitori	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli comune ale secţiei	Fondul mijloacelor fixe	Fondul mijloacelor circulante	Furnizori	Decontări cu salariaţii	Rabat sau adaos comercial	Rezerve pt. cheltuieli preliminate	Venituri din activitatea de bază	Venituri din alte activităţi	Împrumuturi pe termen scurt	Decontări cu bugetul statului	Creditori	Decontări priv. asigurările sociale	Beneficii şi pierderi
SOLD INIŢIAL	+10.000.000	+400.000	+100.000	+400.000	+ 1.000	+199.000	—	—	—	+10.000.000	+750.000	+100.000	+80.000	+10.000	+10.000	+100.000	+50.000	—	—	—	—	—
1		+ 50.000										+ 50.000										
2						— 50.000						— 50.000										
3					+80.000	— 80.000																
4												—100.000						+100.000				
5		— 1.000					+ 1.100												+100			
6			— 1.000					+900						— 100								
7					—75.000								—80.000							+5.000		
8									+17.000						— 3.000						+20.000	
9				— 95.000												—100.000						+5.000
10				— 51.000													—50.000					—1.000
SOLD FINAL	+10.000.000	+449.000	+ 99.000	+254.000	+ 6.000	+ 69.000	+ 1.100	+900	+17.000	+10.000.000	+750.000	—	—	+ 9.000	+ 7.000	—	—	+100.000	+100	+5.000	+20.000	+4.000
									↓ 10.896.000												↓ 10.896.000	

				D	C
	Data				
8	Următoarele	=	*Decontări privind asigurările sociale*	—	20.000
	Cheltuielile comune ale secției			17.000	
	Rezerve pentru cheltuieli preliminate			3.000	
	Data				
9	*Venituri din activitatea de bază*	=	Următoarele	100.000	—
			Produse, lucrări și servicii facturate		95.000
			Beneficii și pierderi		5.000
	Data				
10	Următoarele	=	*Produse, lucrări și servicii facturate*	—	51.000
	Venituri din alte activități			50.000	
	Beneficii și pierderi			1.000	

În cartea mare situația se prezintă astfel:

D	Mijloace fixe	C
Si	10.000.000	

D	Materiale	C
Si	400.000 50.000	1.000

D	Mărfuri în unitățile cu amănuntul	C
Si	100.000	1.000

D	Produse, lucrări și servicii facturate	C
Si	400.000	95.000 51.000

D	Casa	C
Si	1.000 80.000	75.000

D	Cont curent	C
Si	199.000	50.000 80.000

D	Fondul mijloacelor fixe	C
	Si 10.000.000	

D	Fondul mijloacelor circulante	C
	Si 750.000	

D	Decontări cu salariații	C
80.000	Si 80.000	

D	Rabat sau adaos comercial	C
100	10.000 Si	

Scanned with OKEN Scanner

D	Rezerve pentru cheltuielile preliminate		C
	3.000	Si	10.000

D	Venituri din activitatea de bază		C
	100.000		100.000 Si

D	Venituri din alte activităţi		C
	50.000	Si	50.000

D	Furnizori		C
	100.000 50.000		100.000 Si 50.000

C	Debitori		D
	1.100		

C	Decontări cu bugetul statului		D
			100

D	Cheltuieli de desfacere		C
	900		

D	Creditori		C
			5.000

D	Decontări privind asigurările sociale		C
			20.000

D	Cheltuieli comune ale secţiei		C
	17.000		

D	Beneficii şi pierderi		C
	1.000		5.000

D	Împrumuturi pe termen scurt		C
			100.000

Din cartea mare datele sînt centralizate în Balanţa de verificare (vezi schema nr. 8)

De la Balanţa de verificare am trecut la modelul matematic-contabil prin care se evidenţiază modificările în substanţa activului şi în substanţa pasivului.

Egalitatea D = C, reflectă, în cele din urmă, cadrul exterior sau funcţiunea formală a contabilităţii.

Sub raport ştiinţific denumirea de contabilitate dublă nu vine de la înregistrarea operaţiunilor în mod obligatoriu în două conturi, unul debitor şi altul creditor.

Esenţa contabilităţii constă în faptul că prin intermediul conturilor se fac două serii de calcule, una interesînd dinamica activului şi alta interesînd dinamica pasivului şi în sinteză se stabileşte rezultatul activităţii economice. Ea are la bază un sistem raţional, o logică şi un vocabular.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul A = P reflectă funcțiunea sistemului de calcul contabil digrafic, esența contabilității duble. Egalitatea A = P ca relație cauzală și funcțională ne permite să observăm cele două serii de calcule sincronice și paralele cum s-a arătat mai sus.

Reprezentarea prin două serii de calcule a modificărilor succesive din cadrul activului și pasivului este evidențiată în literatura de specialitate cu ajutorul contului eșalonat (vezi schema nr. 9) sau folosindu-se instrumentul matematic [1].

---

[1]. Vezi: Prof. dr. J. Fr. Schär, *Buchhaltung und Bilanz*, Berlin, 1921, partea I, Die Buchhaltungswiessenschaft oder die mathematische Grendlage der Buchhaltung, pp. 11—86.

— Idem Prof. dr. D. Voina, *Contribuțiuni la prezentarea funcțiunilor contabilității sistematice*, Cluj, 1937 (p. 28—30).

— Idem Prof. I. Evian, *Teoriile conturilor*, Cluj 1940, pp. 120—122 „Impr. Fondul cărților funduare".

— Idem, D. Rusu, *Este sau nu știință contabilitatea?* Brașov. 1948.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL V

METODOLOGIA CALCULULUI PREȚULUI DE COST

1. CONTABILITTEA, MIJLOC DE CERCETARE A ACTIVITĂȚII ECONOMICE

Se știe că mijloacele de muncă mecanice formează scheletul și sistemul muscular al producției sociale, elementul obiectiv al proceselor de producție. Omul, principala forță de producție a societății, în efortul său îndreptat spre dezvoltarea producției de bunuri materiale, aplică realizările tehnicii, cunoștințele și experiența sa și ia în considerare cuceririle științei. Dar, introducerea în practică a rezultatelor cercetărilor tehnico-științifice trebuie înțeleasă și aplicată în condițiile economice în care acestea se produc.

Economia producției influențează dezvoltarea științei, punîndu-i probleme concrete, iar orice noutate științifică poate să-și găsească aplicare în producție numai atunci cînd există oportunitatea ei economică, cînd sînt date condițiile economice corespunzătoare pentru aplicarea ei. Știința modernă și tehnica permit în multe cazuri ca unele probleme să fie rezolvate prin mai multe metode. Se ivesc astfel și se impun în economie calcule cantitative și valorice, pentru a stabili eficacitatea măsurilor și directivelor în variate sectoare de activitate. Sub unghiul de vedere economic trebuie să alegem acele metode, concluzii sau procedee, care privite sub acest unghi, sînt cele mai eficiente și conduc spre rentabilitate.

Analiza trebuie să evidențieze economicitatea construcției noi ce se creează, fie ea o fabrică, o uzină, o mașină, un utilaj sau un produs nou, în comparație cu nivelul tehnicii mondiale în acest domeniu și comparativ cu alte variante posibile oferite de

Scanned with OKEN Scanner

tehnica cea mai avansată. Introducerea tehnicii noi și folosirea procedeelor moderne în economia națională reclamă cele mai atente preocupări și analize de ordin economic, întemeiate pe calcule și documentație riguroasă, spre a evita investiții fără eficiență maximă. Se cere să fie luate în considerare concluziile ce reprezintă ultima expresie a creației spirituale mondiale.

Dar „...nu este indiferent cu ce preț se obține un produs, chiar dacă el se realizează la nivelul cel mai înalt" [1].

* * *

Și în trecut, au existat, ancorate în contabilitate, analize privind fazele circuitului economic și desfășurarea activității financiare, analize comparative și calcule menite să indice formarea prețurilor. Ele erau însă eclipsate de gîndirea îngustă a unor doctrinari și practicieni fixați mai ales asupra profitului realizat din investițiile de capital.

Dacă în trecut calculul costurilor era lăsat pe un plan secundar sau se făcea incomplet, fără elemente de cheltuieli reale și după metode incoherente, metodologia calculului prețului de cost în economia socialistă capătă caracter permanent și îmbracă veșmînt științific.

Oprindu-se la contabilitate, în opera sa *Capitalul*, Karl Marx sesizează funcțiunea esențială a acestei discipline în determinarea prețurilor.

Teoriile moderne au dezvoltat formele de calcul contabil, pentru a le constitui bază a cercetării eficienței economice, măsură a productivității muncii și indicator al echilibrului financiar. Pregătirea unei activități metodice, observarea ei în detaliu, descrierea dinamicii proceselor economice și controlul cantitativ și valoric asupra consumațiunilor și realizărilor precum și calculele previzionale sînt de resortul contabilității.

Există o strînsă legătură între formele de calcul ale contabilității.

În forma de **calcul cronologic** *contabilitatea observă mișcările de valori, le grupează sistematic și reconstituie periodic, prin calcule de sinteză, viața organismului ce cade în sfera ei de preocupare.* Ea oferă posibilități de cunoaștere prin bilanț nu numai la

[1] Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la conferința organizației P.C.R. a orașului București*, iunie 1965.

Scanned with OKEN Scanner

epoci distanțate — la sfîrșitul unui an calendaristic sau la finele unui exercițiu financiar — ci poate da informații economice și stabili calcule exacte la intervale scurte sau privind numai un anumit sector al mișcărilor de valori.

Desprindem deci cele două direcții ale calculului cronologic: un calcul legat de mișcarea continuă a mijloacelor și resurselor, urmărind conținutul egalității M = R, și altul care înfățișează exclusiv circulația internă a valorilor (fig. nr. 10).

Primul calcul reflectă modificări structurale ale mijloacelor de acțiune și modul întrebuințării acestora în procesul de producție, precum și relațiile cu furnizorii și clienții, asigurarea resurselor, cu un cuvînt, acte de administrație și relații cu piața.

Al doilea calcul reflectă viața internă a întreprinderii, avînd drept obiectiv urmărirea întregului proces de producție, de la materia primă pînă la produsul finit.

Cel dintîi calcul se realizează în contabilitatea exterioară, celălalt este redat de contabilitatea producției — contabilitatea interioară.

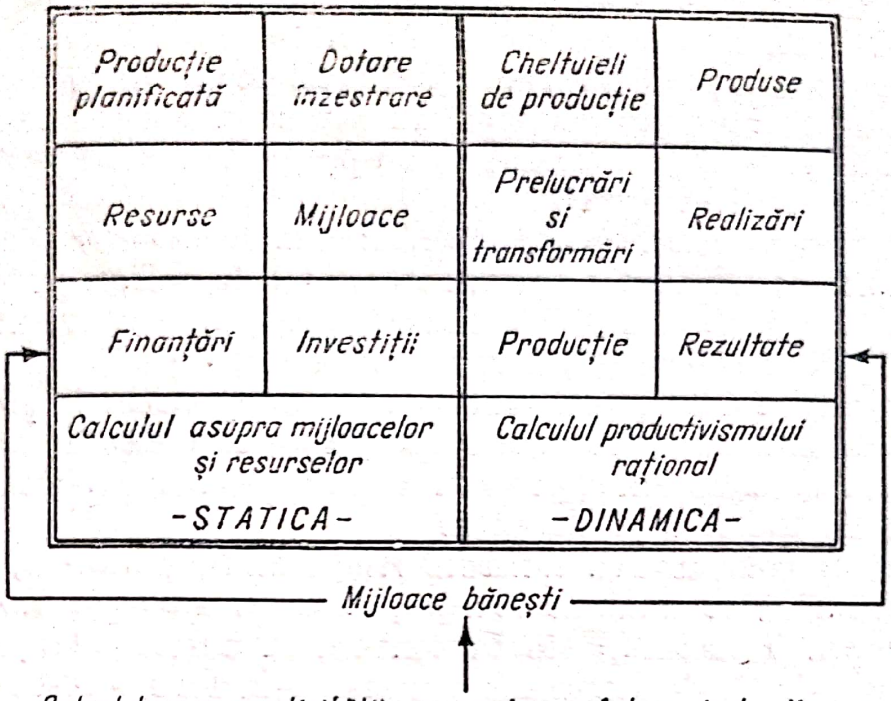
Unul se referă cu deosebire la aprovizionare și desfacere, cu accent pronunțat asupra executării planului financiar. Realizarea, înțelegînd aici întreg procesul desfacerii, devine cel mai important indicator al activității exterioare. Pe de altă parte contabilitatea interioară urmărește mișcarea valorilor în interior și determină prețul de cost.

Calculul cronologic, antecalculul, postcalculul și analiza comparativă se asociază mai mult sau mai puțin și se completează reciproc în construcția lor pînă la limita necesară. Intensitatea legăturii dintre aceste forme de calcul depinde de ramura de activitate, de gradul de mărime al unității respective și de sfera preocupărilor ei (obiectul ei de acțiune).

În întreprinderile industriale, în agricultură, în unitățile comerciale sau în întreprinderile de transport, de pildă, contabilitatea ia forme desăvîrșite. Pe lîngă calculul cronologic, antecalculul, postcalculul și analiza comparativă în asemenea unități sînt imperative categorice.

Antecalculul *cuprinde un maximum determinat de cheltuieli.* Acest fel de calcul se întocmește înainte de începerea procesului de producție la care se referă, înainte de executarea lucrărilor sau serviciilor, pe baza normelor de consum planificate și pe baza planului de măsuri tehnico-organizatorice valabil pentru perioada

Scanned with OKEN Scanner


Producție planificată
Dotare înzestrare
Cheltuieli de producție
Produse
Resurse
Mijloace
Prelucrări și transformări
Realizări
Finanțări
Investiții
Producție
Rezultate
Calculul asupra mijloacelor și resurselor
-STATICA-
Calculul productivismului rațional
-DINAMICA-
Mijloace bănești
Calculul asupra activității economice a întreprinderii

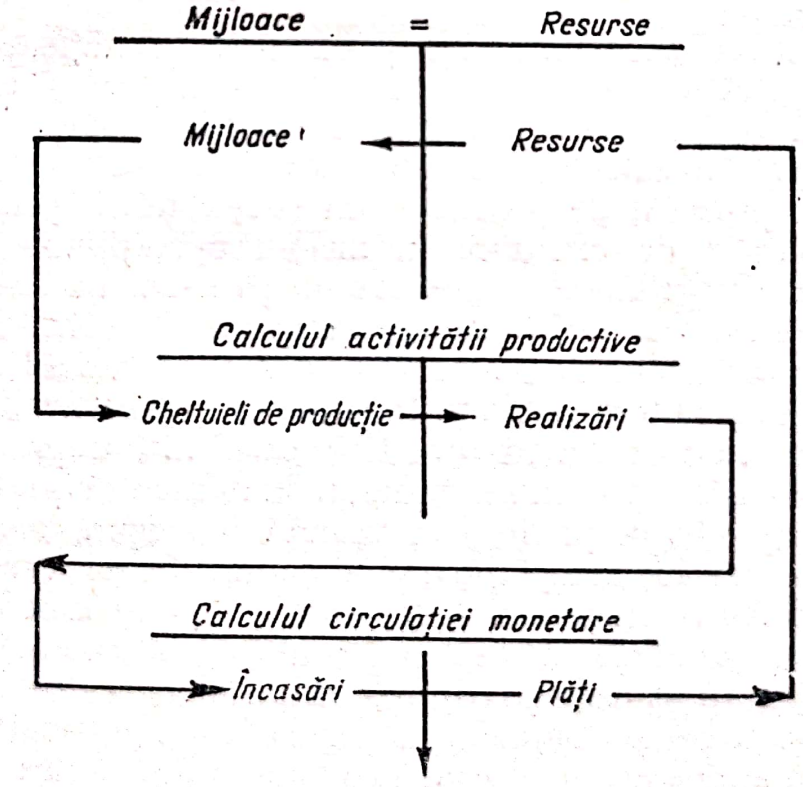

Mijloace = Resurse
Mijloace
Resurse
Calculul activității productive
Cheltuieli de producție
Realizări
Calculul circulației monetare
Încasări
Plăți
Calculul cronologic asupra mijloacelor și resurselor

Fig. 10

planificată. Prin urmare, antecalculul reprezintă expresia bănească a normelor progresive de consum de materii și materiale, mijloace fixe, forță de muncă și alte articole de calcul pe unitate de produs, lucrare sau serviciu. În ultimă analiză, antecalculul reprezintă indicatorul de plan privind prețul de cost al produselor, lucrărilor sau serviciilor.

Postcalculul *este expresia aplicării reale a normelor de consum programate pe obiectul de calcul.* Acest fel de calcul, pe realități servește drept criteriu de verificare a prețului de cost antecalculat al diferitelor produse, lucrări sau servicii și de apreciere a măsurii în care au fost consumate corect mijloacele de producție și forța de muncă. Calculîndu-se prețul de cost efectiv, se determină prin el cuantumul economiilor obținute sau cifra depășirilor de cheltuieli față de plan.

Analiza comparativă *sesizează relații dintre fenomene, raporturi existente între anumite mărimi, cauze și efecte în variațiuni de fenomene.* Temeiul ei stă în conturi, în cifrele bilanțului, în situațiile și dările de seamă ale contabilității. Ea folosește diverse procedee ce permit descoperirea rezervelor interne și folosirea lor rațională.

Influența folosirii intensive și extensive a mijloacelor fixe asupra activității economice, consumul de materii și materiale, utilizarea forței de muncă, volumul cheltuielilor, primesc un tratament adecvat în calculele contabilității.

Pentru procesul de producție intervin conturi speciale, oferind posibilități de orientare în mersul operațiunilor interne. Cheltuielile de producție se socotesc periodic în conturi (de gradul I, și analitice). De aceea, planurile de conturi trebuie să țină seama în construcția lor, de cerințele cheltuielilor de producție și să se adapteze acestora. În multe unități economice prețul de cost derivă direct din conturi. Este cazul la întreprinderile cu o producție uniformă în masă, acolo unde în mod obișnuit se produce un singur fel de produs, se execută o singură lucrare sau comandă sau are loc îndeplinirea unui anumit fel de serviciu.

Nomenclatura cheltuielilor de producție pe articole de calcul se suprapune, aproape integral, cu conturile contabilității. Conturile colectoare și de repartizare, conturile de calculație, conturile comparative și conturile de regularizare cu funcțiunea lor rectificativă și delimitativă, conferă planului de conturi atributul de indicator al relațiilor cauzale între consumațiunile de valori și purtătorii cheltuielilor de producție.

Scanned with OKEN Scanner

2. CALCULUL PREȚULUI DE COST ÎN INDUSTRIE

a. Studiul și clasificarea cheltuielilor de producție

Valoarea unui produs cuprinde cheltuielile sociale de producție în totalitatea lor. Între valoarea întregii producții sau valoarea unei mărfi și prețul de cost, distingem o deosebire cantitativă. Prețul de cost exprimă numai o parte din aceste cheltuieli. Valoarea se descompune deci în procesul repartiției astfel:

m_1 = consumul valoric de mijloace de producție,
m_2 = valoarea creată de munca pentru sine
a = valoarea creată de munca pentru societate

Prin urmare dacă considerăm cheltuielile sociale de producție compuse din $m_1 + m_2 + a$, atunci, prețul de cost (Pc) va fi:

$$Pc = m_1 + m_2$$

Reluarea în mod continuu a producției sociale pe scară lărgită necesită acumulare atît de mijloace de producție, care devin fonduri fixe și fonduri circulante, cît și de obiecte de consum, adică alocarea unei părți a mijloacelor de subzistență pentru consumul lucrătorilor noi atrași în procesul de producție.

Fiind sursa principală, de neînlocuit, a creșterii economice, a atingerii unui nivel economic superior, acumularea productivă este și în socialism o necesitate obiectivă.

„Întreaga istorie a umanității demonstrează în mod incontestabil că asigurarea unui adevărat progres economic și social este de neconceput fără realizarea unor acumulări sistematice în scopul lărgirii continue a proporțiilor producției". [1]

Și în orînduirea socialistă acumularea este o lege economică obiectivă: ea exprimă procedeul folosirii unei părți din plus-produs în vederea dezvoltării producției sociale, a creșterii economice și social-culturale a societății. Acțiunea ei este legată indisolubil de cerința fundamentală a economiei socialiste, aceea de a asigura lărgirea neîntreruptă a producției pe baza tehnicii celei mai avansate, în vederea realizării unei creșteri sistematice a nivelului de trai material și cultural al poporului.

---

[1] Nicolae Ceaușescu, *Raport la Conferința Națională a P.C.R.*, decembrie 1967, București, Editura politică, 1967, p. 80.

1) *Sfera noțiunilor de consumațiuni de valori, cheltuieli de producție și preț de cost.*

Studiul cheltuielilor de producție cuprinde un cadru propriu de probleme. Soluționarea lor conduce la stabilirea corectă a prețului de cost.

Componente ale prețului de cost sînt materiile prime și materialele, salariile, amortizările și alte cheltuieli de organizare și deservire. Mijloacele de producție și forța de muncă participă în mod diferit la crearea valorii noului produs.

Materiile prime și materialele de bază se transformă și se regăsesc în substanța noului produs. Mijloacele fixe se uzează. Compensarea uzurii acestora se realizează prin amortizare. Materialele auxiliare se consumă parțial sau integral în procesul de fabricație și nu se mai regăsesc în produsul finit. Folosirea resur-

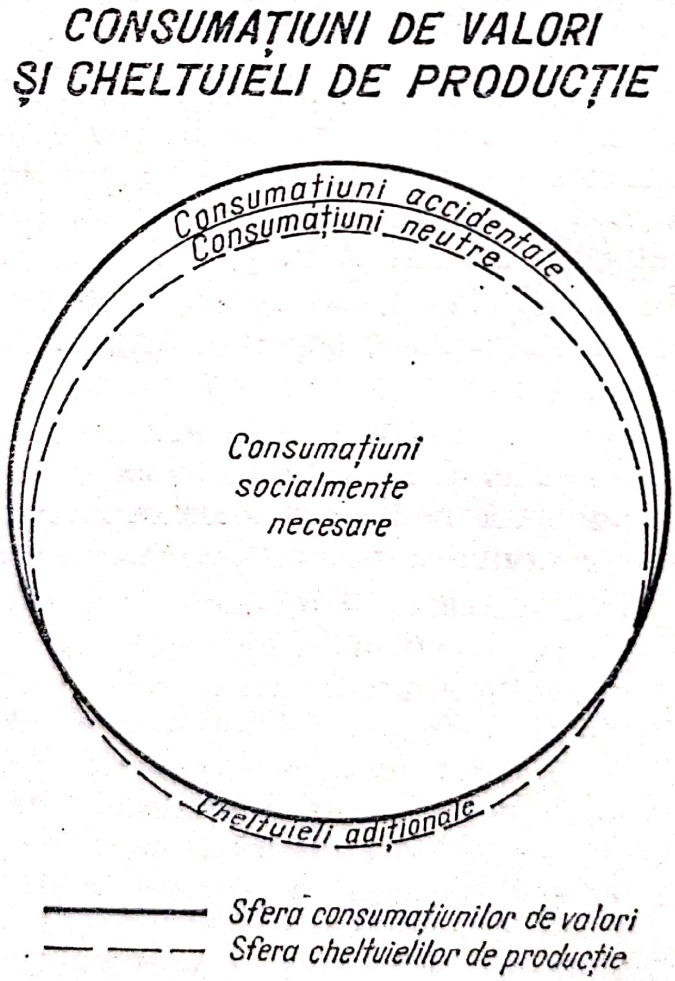


Fig. 11

selor de muncă ocazionează cheltuieli pentru salarii. Alte cheltuieli se referă la încălzit, iluminat, plăți pentru păstrarea mărfurilor în depozite străine etc.

Materiile și materialele, mijloacele fixe, forța de muncă sînt valori ce intră într-un proces de producție și se consumă sub durata unei perioade de timp. Ele sînt deci **consumațiuni** *în vederea obținerii altor valori. Cînd consumațiunile de valori afectează direct un anumit produs finit, o anumită comandă, un lot sau o serie de produse, o fază de fabricație ș.a., poartă denumirea de* **cheltuieli de producție.** Le putem spune și costuri. Există cheltuieli de producție care nu sînt consumațiuni, și pot să apară consumațiuni ce nu reprezintă cheltuieli de producție. De aceea, calculul prețului de cost pretinde discernămînt și el trebuie axat pe datele conturilor din două considerente esențiale:

— un asemenea calcul stă în legătură cu rentabilitatea întreprinderii pe care contabilitatea este chemată să o stabilească

— cifrele conturilor sînt o garanție a exactității și a controlului.

Includerea în prețul de cost a amortizării mijloacelor fixe a căror durată de funcționare a expirat, se consideră o cheltuială de producție, dar această amortizare nu este de fapt consumațiune de valori. De altă parte, consumațiunile de valori în vederea însușirii noilor produse nu pot fi considerate nici ele cheltuieli de producție,decît după ce se ajunge la fabricarea în serie a noului produs.

Cheltuieli de producție pot fi deci, în accepțiunea științifică pe linia contabilității, numai consumațiuni de valori socialmente necesare. Plățile curente, deși se numesc cheltuieli, nu îmbracă caracterul obișnuit al cheltuielilor de producție. Plata facturii furnizorului nu este o cheltuială de producție. Din contră, consumul de materii și materiale, care au fost achiziționate și date în fabricație, reprezintă o cheltuială de producție.

2) *Cheltuieli de producție adiționale.*

Pot fi exprimate puncte de vedere contradictorii, sub raport teoretic, în legătură cu unele cheltuieli de producție care de fapt nu reprezintă consumațiuni de valori. În cazul mijloacelor fixe, care deși complet amortizate contribuie direct sau indirect la crearea valorilor materiale, contravaloarea uzurii lor se consideră în rîndul cheltuielilor de producție și se calculează ca element a prețului de cost. Ea este o cheltuială de producție adițională.

Scanned with OKEN Scanner

Numai cheltuielile de producție reale, inclusiv cele adiționale trebuie luate în considerare la determinarea prețului de cost. Autorii motivează diferit necesitatea includerii cheltuielilor adiționale în prețul de cost. În toate cazurile cheltuielile de producție reprezintă consumațiuni de mijloace de producție și de forță de muncă exprimate în bani.

3) *Consumațiuni accidentale*

Pagubele cauzate de calamități naturale, cheltuielile efective aferente comenzilor care se anulează în baza dispoziției organului tutelar competent sau cheltuielile pentru întreținerea acelor întreprinderi și sectoare din întreprinderi, care sînt trecute în conservare, intră în sfera consumațiunilor accidentale.

Cheltuielile pentru activitatea neindustrială a întreprinderii, precum și pentru alte activități, ale căror produse, lucrări și servicii nu se includ în producția globală și producția marfă a activității de bază, ca și alte pierderi și pagube din anul raportat sînt și ele considerate consumațiuni accidentale.

La Plenara C.C. al P.C.R. din 21—23 decembrie 1966, tovarășul Nicolae Ceaușescu a arătat că existența pierderilor planificate în economia națională reprezintă un aspect deosebit de serios. „Problema pierderilor planificate trebuie să preocupe toate organele noastre economice și de partid. Este timpul să lichidăm această anomalie, această gravă manifestare de înapoiere. Nici o economie nu-și poate permite să organizeze o producție cu deficit". [1]

4) *Consumațiuni neutre*

Prețul de cost efectiv al producției întreprinderii include și acele consumațiuni, care nu contribuie la procesul de creare a valorii și care, prin urmare, nu sînt socialmente necesare. În rîndul acestor consumuri se situează așa-numitele cheltuieli neproductive. Se știe că prețul de cost este o categorie economică mai concretă decît valoarea și ca atare, el trebuie să oglindească condițiile reale, în care se desfășoară procesele producției materiale în unitățile economiei naționale. Extinderea calculelor contabilității în economia întreprinderii aduce clarificări și solicită analize

[1] Nicolae Ceaușescu, *Cuvîntare la plenara C.C al P.C.R. din* 21—23. XII. 1966, pag. 18—19. Editura Politică, București.

Scanned with OKEN Scanner

concrete. Antecalculul și postcalculul se servesc reciproc și exprimă posibilitățile de îmbunătățire pentru rodnicia muncii și reducerea prețului de cost.

Cauze exogene și endogene pot provoca uneori întreruperi în activitatea economică. Pe timpul întreruperilor se fac plăți pentru salariile de bază și suplimentare. Se consumă energie și combustibil în secții. Din cauza condițiilor rele de conservare apar unele pierderi de materiale în secții, sau se înregistrează lipsuri de materii și materiale și producție nefinită.

Activitatea economică a întreprinderii este complexă și variată. În unele cazuri apar dificultăți financiare care fac ca unitățile economice să nu-și onoreze la scadență împrumuturile și plătesc dobînzi. Alte situații implică plăți pentru locații, dobînzi pentru credite bancare, achitarea unor amenzi pentru nerespectarea contractelor economice. Se ivesc apoi lipsuri de materii și materiale sau lipsuri de produse în magaziile întreprinderii, pierderi provenite din degradarea materialelor pe timpul păstrării lor în magazii sau depozite. Mai apar și alte cheltuieli neutre legate direct sau indirect de activitatea uneia sau alteia din secții. Consumațiunile valorice amintite și altele asemănătoare nu contribuie la crearea valorii, nu sînt socialmente necesare și se cer a fi supuse unei analize deosebite. Practica le aplică tratamentul unor „cheltuieli neproductive" și le include în prețul de cost, bineînțeles, după ce se scade plusul constatat în magazie la materii și materiale ori la producția nefinită. Nivelul amenzilor și penalizărilor se reduce și el cu ceea ce întreprinderea este creditoare față de terți.

Calculul preliminar nu poate lua în considerare la stabilirea planului cheltuielilor de producție, eventualele consumațiuni neutre. [1]

Se exprimă păreri în sensul ca suma cheltuielilor numite impropriu neproductive, să fie trecută în prețul de cost al producției pentru ca în felul acesta să se poată oglindi particularitățile procesului de producție din unitățile economice, calitatea activității lor și eficiența folosirii mijloacelor de acțiune.

---

[1] Cheltuielile neproductive nu se pot include în planul prețului de cost. Ele nu contribuie la formarea valorii; în trecut s-a admis să se treacă în planul cheltuielilor de producție cotele de perisabilitate la materiile prime pe timpul cît acestea se aflau în depozit; pierderile din rebuturi în acele ramuri unde rebutul nu poate fi evitat și dobînzile pentru împrumuturile planificate.

Scanned with OKEN Scanner

Excluderea unor asemenea cheltuieli din calculul prețului de cost, după alte opinii, creează aparența că în activitatea întreprinderii care se conduce după metoda gestiunii economice, totul merge bine.

Prin urmare, după aceste opinii consumul de valori din întreprinderile producătoare, provocat de activitatea lor nesatisfăcătoare, se transformă în elemente ale prețului de cost.

Există și păreri opuse că prețul de cost, ca parte a valorii, nu poate primi în conținutul lui cheltuielile neutre.

Problema consumurilor neutre se poate lega de modul cum se gospodăresc unitățile economiei naționale, de stimularea colectivelor pentru reducerea cheltuielilor de producție (vezi fig. nr. 12). Dar analiza științifică a componentelor valorii ne obligă la considerații teoretice deosebite.

De pildă, dobînzile plătite pentru credite află justificare economică ca element al prețului de cost. Se pune întrebarea în ce măsură se pot justifica amenzile plătite și penalizările în structura prețului de cost.

Nici apariția lipsurilor de materiale, produse, producție nefinită, la magaziile sau secțiile întreprinderii, nici pierderile din întreruperi sau pierderile din rebuturi, nu află temei pentru a fi tratate în componența prețului de cost.

Calculul prețului de cost are un conținut științific. Ca indicator sintetic al activității întreprinderii, prețul de cost trebuie să exprime într-adevăr, cheltuielile de producție și de circulație. Dacă va conține ingrediente eterogene, el nu va mai reflecta realitatea economică din întreprinderi. De altă parte, folosind o atare metodologie de calcul deschidem poarta arbitrariului în sfera calculelor economice.

Logica economică aplicată în calculul prețului de cost impune delimitarea științifică a cheltuielilor de producție și separarea acelor cheltuieli, care nu au o legătură organică cu formarea prețului de cost.

Calculele contabilității sînt busola care ne orientează spre cunoașterea exactă a muncii materializate și a consumului de muncă vie pentru fabricarea produselor. Utilizarea mașinilor electrice și electronice în contabilitate ne dă imaginea dezvoltării unui sistem informațional electronic, care va sesiza toate consumurile de valori în vederea obținerii noilor produse și pentru fiecare produs.

Scanned with OKEN Scanner

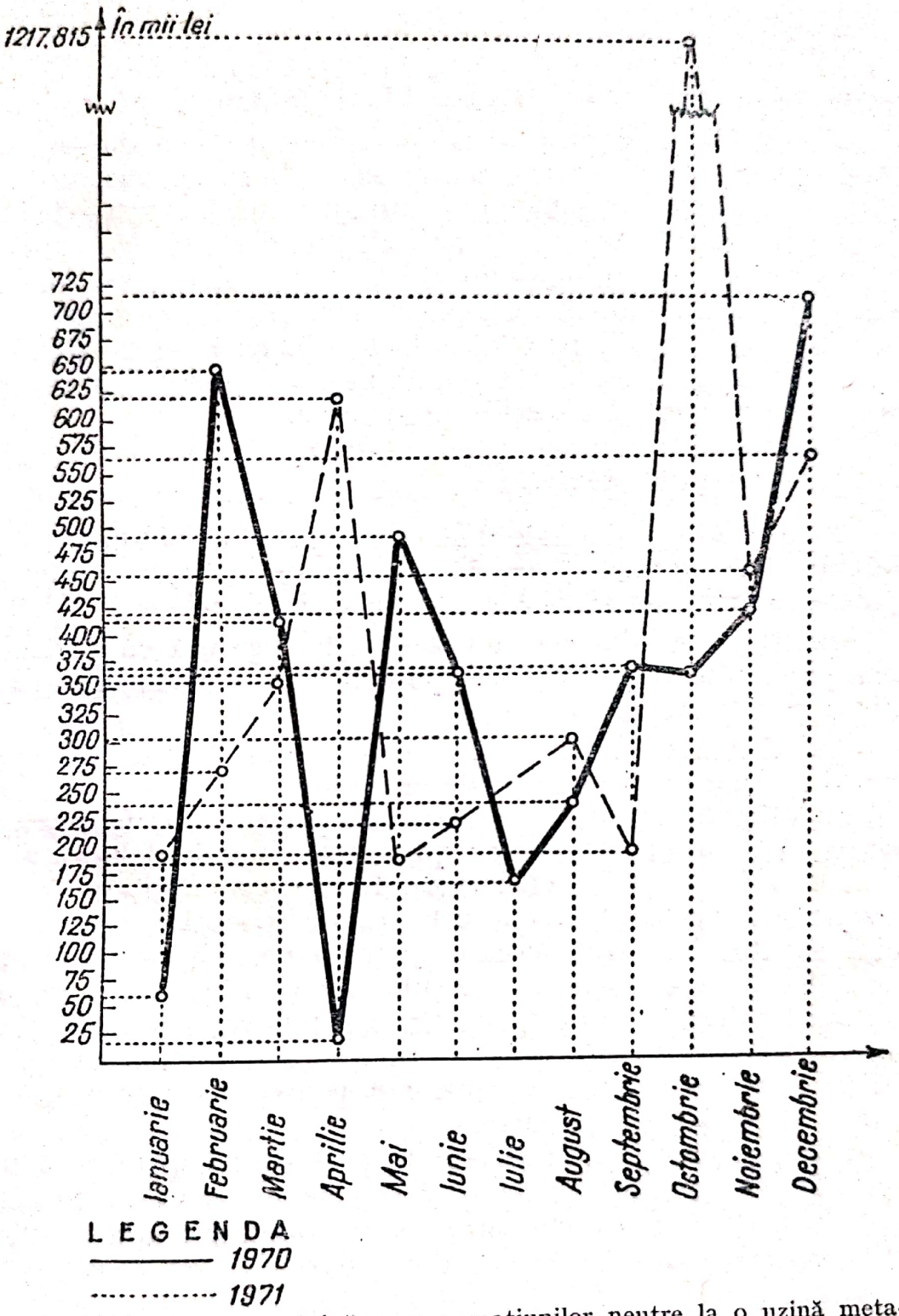


Fig. 21 Situația comparativă a consumațiunilor neutre la o uzină metalurgică în anii 1970 și 1971 (extrase din conturile „Cheltuieli ale secțiilor de producție și cheltuielile generale ale întreprinderii").

Scanned with OKEN Scanner

Metodologia modernă folosită în calculul prețului de cost va permite cunoașterea detaliată a celor două componente $m_1 + m_2$ (munca materializată și valoarea creată de munca pentru sine) [1].

Locația plătită pentru întîrzieri în folosirea vagoanelor, penalizările pentru neexecutarea contractelor, lipsurile valorilor materiale peste norme, pagubele provenite din mărfuri avariate etc., nu pot fi considerate în rîndul cheltuielilor de producție în sensul strict științific al noțiunilor. Ele trebuie să fie evitate. Dacă totuși apar, poziția lor se va fixa prin contul colector de rezultate „Beneficii și pierderi". În felul acesta se asigură un calcul corect al prețului de cost, stabilirea rentabilității și cointeresarea materială a colectivului din secțiile productive.

5) *Tratamentul rebutului*

În economia întreprinderii se consideră rebut produsul, semifabricatul, subansamblul ori lucrarea care nu corespunde sub raport calitativ, standardelor sau condițiilor tehnice.

Apariția rebutului este un semnal în legătură cu perfecționarea procesului tehnologic și impune lichidarea lipsurilor în pregătirea și organizarea producției.

Controlul sistematic asupra calității producției descoperă rebutul pe locurile și fazele unde el apare.

Se întîmplă uneori ca un anumit produs, semifabricat ori lucrare, să fie sesizate ca necorespunzătoare standardelor după ce ele au fost furnizate beneficiarului. Revine contabilității sarcina să organizeze evidența exactă și la timp a rebutului, pentru a se stabili rebutul definitiv și ceea ce se poate recondiționa. Evidența producției trebuie să indice secțiile, fazele tehnologice, cauzele apariției producției necorespunzătoare și vinovații de rebut. Consumurile valorice pentru rebut reprezintă sume imputabile vinovaților. Cînd se cheltuiesc sume noi pentru recondiționare, cu acestea se majorează rebutul.

Valoarea producției rebutate la preț de recuperare, sumele imputabile vinovaților de rebut și sumele returnate de furnizori ca daune pentru livrări, care au provocat producția necorespunzătoare, reduc nivelul pierderilor din rebut.

---

[1] A se vedea și studiul *Contribuții la metodologia calculului prețului de cos în industrie*, publicat în Bul. Inst. Politehnic Iași, 1959, Tom. V (IX) fasc. 3—4

Scanned with OKEN Scanner

„Lichidarea rebuturilor trebuie să fie o preocupare permanentă a tuturor întreprinderilor... Cei care provoacă pagube în producție trebuie să poarte răspunderea materială a actelor lor, să resimtă consecințele". [1]

6) *Cheltuielile pentru cercetarea științifică și introducerea tehnicii noi în economia întreprinderii.*

În economia întreprinderii, la centralele industriale și în economia combinatelor se ivesc astfel cheltuieli de cercetare pentru introducerea tehnicii noi. Intră în sfera cheltuielilor pentru introducerea ei consumurile valorice prilejuite de măsurile prevăzute în planul tehnic, care nu sînt finanțate pe alte căi (cum ar fi plăți pentru mica mecanizare ori sume din fondul investițiilor).

Cheltuielile întreprinderilor industriale privind asimilarea noilor produse, modernizarea celor existente și introducerea procedeelor tehnologice avansate se finanțează din fondul pentru introducerea tehnicii noi. Fondul se creează la nivelul ministerelor. Crearea lui este legată de includerea cheltuielilor pentru tehnica nouă în prețul de cost de uzină.

Tot pentru activitatea curentă de cercetare se vor utiliza fonduri de producție (cheltuieli de cercetare incluse direct în prețul de cost; fonduri rezultate din venituri contractuale etc.).

7) *Clasificarea cheltuielilor de producție*

În funcție de **conținutul lor economic** după natura muncii consumate, cheltuielile de producție se împart în cheltuieli de muncă trecută și cheltuieli cu munca vie.

Cheltuielile cu **munca trecută** cuprind mijloacele de producție consumate, iar cheltuielile cu **munca vie** cuprind cheltuielile ocazionate de plata salariilor.

Din punct de vedere al **legăturii cu procesul de producție,** adică al raportului lor față de procesul de producție în întregul său, se pot deosebi două categorii de cheltuieli:

— Cheltuieli ocazionate de efectuarea operațiunilor tehnologice de fabricarea produselor numite și **cheltuieli de bază sau tehnologice.** Acestea sînt legate direct de procesul tehnologic de obținere a produselor finite.

---

[1] N. Ceaușescu, *Cuvîntare la Plenara C.C. al P.C.R. din 21—23 decembrie 1966*, pag. 18, Editura Politică, București.

Scanned with OKEN Scanner

— Cheltuielile cu organizarea, administrarea și deservirea producției sau **cheltuieli de regie.** Ele nu sînt legate direct de procesul tehnologic, dar deservesc activitatea de producție a unității economice în general. Cheltuielile administrativ-gospodărești, de exemplu, fac parte din această grupă. Greutatea specifică a cheltuielilor de regie trebuie redusă sistematic în suma totală a cheltuielilor de producție.

Reducerea nivelului cheltuielilor tehnologice se bazează pe reducerea normelor de consum pe unitatea de produs sau chiar pe fiecare fază de lucru.

La cheltuielile de regie nu poate fi vorba decît de reducerea nivelului lor față de planul de cheltuieli pe perioada calendaristică dată și față de aceleași cheltuieli pe perioada precedentă.

Din punctul de vedere al **legăturii cu fabricarea produsului** deosebim cheltuieli directe și indirecte.

Cheltuielile directe se caracterizează prin destinația lor bine precizată și ele se impută direct asupra produselor sau comenzilor fabricate. Cheltuielile se pot individualiza cu ușurință. Caracteristica lor se poate înfățișa astfel: *în volumul total al cheltuielilor de producție, ponderea cheltuielilor directe pe unitate de produs este invariabilă; volumul lor total crește proporțional cu creșterea producției* (vezi fig. nr. 13).

Cheltuielile indirecte se referă la fabricarea întregii producții. Ele nu pot fi incluse direct în prețul de cost al produsului în momentul efectuării lor.

În volumul total al cheltuielilor de producție, greutatea lor specifică este variabilă. La o creștere substanțială a producției volumul lor rămîne neschimbat și se reduce pe unitate de produs (vezi fig. nr. 14).

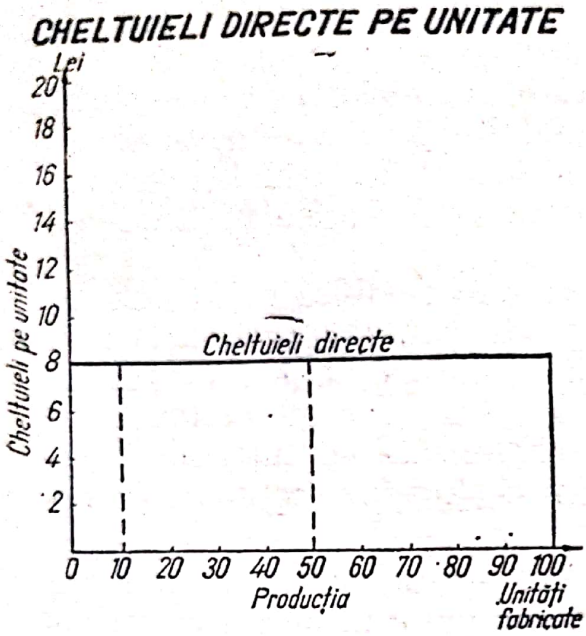
Repartizarea cheltuielilor indirecte se face pe baza unor chei de repartizare. Cheile de repartizare sînt mărimi alese judicios ca bază pentru repartizarea cheltuielilor indirecte.

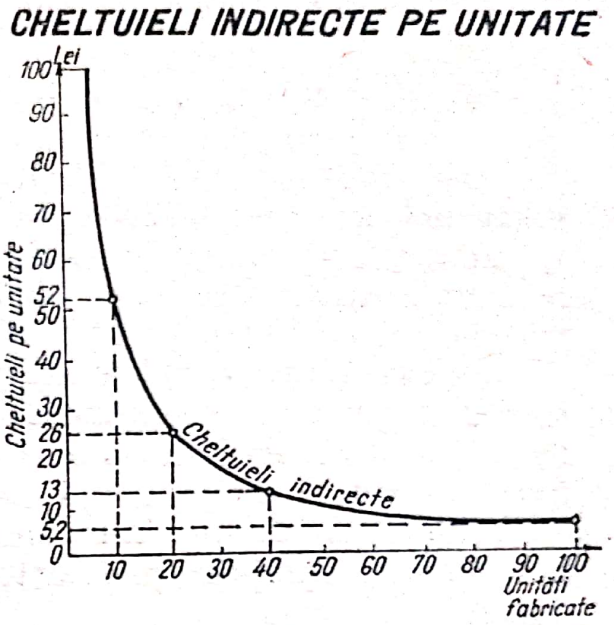
După **gradul lor de omogenitate** cheltuielile de producție se împart în cheltuieli simple și cheltuieli complexe.

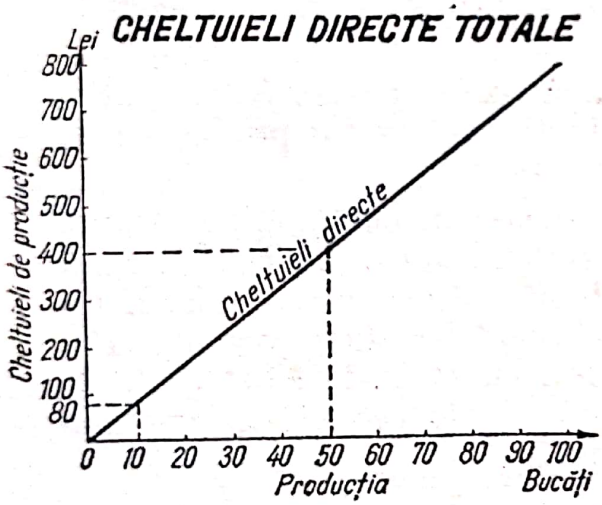
Cheltuielile simple sau monoelementare sînt formate dintr-un singur element de cheltuială care nu se mai poate descompune în alte componente (ex. materii prime, salarii, energie etc.).

Cheltuielile complexe sau polielementare, după cum numele le arată, sînt cheltuieli formate din mai multe elemente de cheltuieli simple.

Scanned with OKEN Scanner







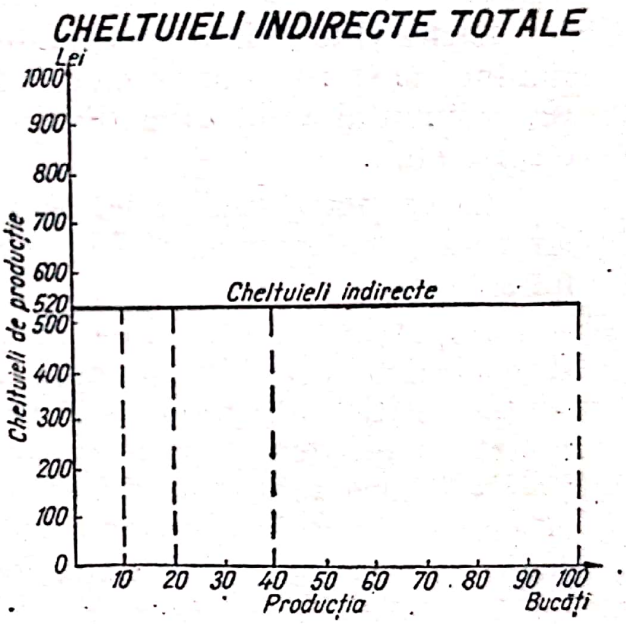


Fig. 13 Variația cheltuielilor directe.

Fig. 14 Variația cheltuielilor indirecte.

Cheltuielile complexe apar din reunirea cheltuielilor care nu au o destinație precisă în momentul efectuării lor și a unor cheltuieli simple de mică importanță în structura prețului de cost. Ele nu se urmăresc și nu pot fi înregistrate direct.

Privite sub raport contabil, denumirea articolelor monoelementare coincide în fond cu denumirea elementelor corespunzătoare de cheltuieli.

Cheltuielile complexe se înregistrează înainte de a fi imputate produselor în conturi colectoare și de repartizare. De aceea, denu-

Scanned with OKEN Scanner

mirea articolelor complexe în prețul de cost al producției coincide în fond cu denumirea conturilor colectoare și de repartizare.

Din punct de vedere al **legăturii cu modificarea volumului producției** ne interesează dacă totalul diferitelor cheltuieli se schimbă sau nu proporțional cu modificarea volumului producției rezultate. Aceasta reclamă împărțirea cheltuielilor în cheltuieli variabile și cheltuieli relativ constante.

Sînt **cheltuieli variabile** acelea care se modifică în funcție de creșterea sau scăderea volumului producției. De pildă, consumul de energie electrică sau combustibil tehnologic variază proporțional cu volumul de producție. Altele cresc, dar nu proporțional cu volumul producției cum sînt: cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajului și o parte din cheltuielile secțiilor de producție.

Cheltuielile relativ constante sînt acelea, a căror mărime rămîne constantă sau se modifică foarte puțin în raport cu variația volumului producției (iluminat, încălzit, reparații curente la clădiri etc.).

La creșterea producției ele rămîn fixe sau cresc foarte puțin, iar cota parte care se include în prețul de cost al produselor se micșorează.

Împărțirea cheltuielilor de producție în cheltuieli constante și cheltuieli variabile permite stabilirea unei „marje" numită „volum critic" al producției, sub limita căreia întreprinderea lucrează cu pierderi și peste care realizează beneficii (vezi fig. 15).

Notînd cu prețul de vînzare unitar cu P, cheltuielile variabile pe produs cu *chv*, cheltuieli constante totale *chc*, atunci volumul critic „x" se determină după formula:

$$x = \frac{che}{P - chv}$$

Notă:

$che = 12.000$
$chv = 700$
$P = 1.500$

$$\text{Volumul critic } x = \frac{12.000}{1.500 - 700} = 15 \text{ bucăți}$$

Pe plan economic național cheltuielile de producție se grupează pe elemente de cheltuieli și pe articole de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

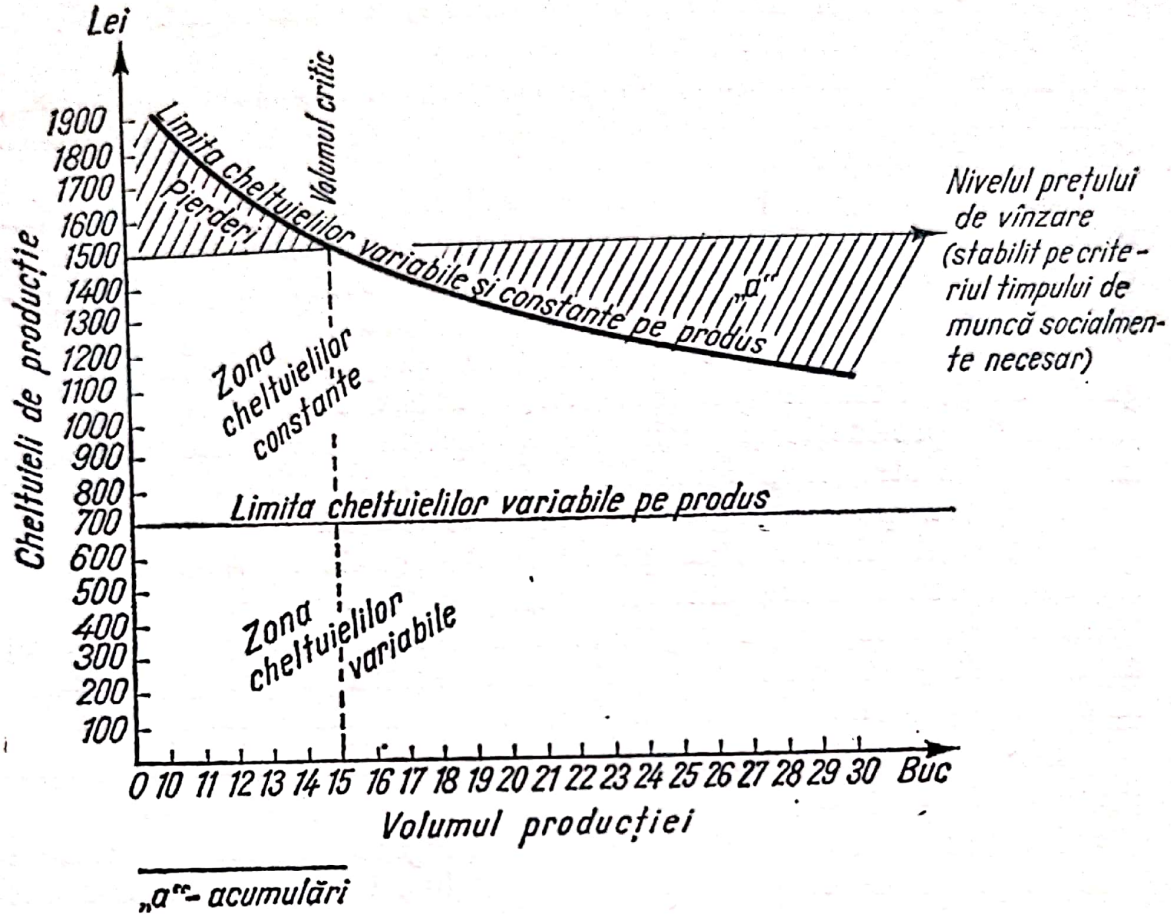


Fig. 15 Stabilirea grafică a volumului critic al producției.

Elementele de cheltuieli specificate în regulile de bază pentru planificarea, evidența și calcularea prețului de cost al producției industriale sînt următoarele:

1. Materii prime și materiale de bază (din afară) din care: produse și semifabricate prin cooperare.
2. Materiale auxiliare (din afară).
3. Combustibil (din afară).
4. Deșeuri recuperabile (se scad).
5. Energie (din afară).
6. Amortizarea mijloacelor fixe.
7. Salarii.
8. Contribuții asupra salariilor.
9. Alte cheltuieli bănești.

Gruparea cheltuielilor de producție pe elemente s-a făcut în funcție de conținutul economic al acestor cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

Fiecare din primele 8 elemente din gruparea de mai sus conține cheltuieli omogene, indiferent de locul care le-a ocazionat. Ultimul element are un conținut neomogen, deoarece el cuprinde toate cheltuielile care după natura lor nu se pot asimila niciunuia din elementele arătate mai sus.

Această grupare permite să se stabilească o legătură organică între elementele componente ale prețului de cost prevăzute în planul cheltuielilor de producție și celelalte secții ale planului tehnic, industrial și financiar al întreprinderii.

Fiind unică pentru toate întreprinderile și ramurile industriale, gruparea pe elemente permite centralizarea acestor cheltuieli pe ramuri de producție și pe întreaga economie națională în scopul de a studia structura acestora și a lua unele măsuri cu caracter de directivă pe întreaga economie națională.

Gruparea cheltuielilor pe elemente scoate în relief raportul dintre munca trecută, materializată și munca vie, și prin aceasta evidențiază compoziția organică a cheltuielilor de producție. În același timp, pe baza ei se pot face și studii asupra gradului de mecanizare și modernizare a ramurilor economiei naționale.

De asemenea această grupare servește la întocmirea planului prețului de cost al producției globale și producției marfă.

Evidența cheltuielilor este organic legată de necesitatea de a calcula prețul de cost pe unitate de produs. Gruparea pe elemente de cheltuieli nu permite acest calcul, deoarece unele elemente nu pot fi individualizate pe produs în momentul efectuării lor. De aceea, în evidența cheltuielilor de producție se folosește și gruparea pe articole de calcul.

Nomenclatura tip a cheltuielilor de producție pe **articole de calcul** este următoarea:

1. Materii prime și materiale directe.
2. Cheltuieli de transport-aprovizionare.
3. Deșeuri recuperabile (se scad).
4. Salarii directe.
5. Cheltuielile pentru întreținerea și funcționarea utilajului.
6. Cheltuielile generale ale secției.
7. Cheltuielile generale ale întreprinderii.
8. ~~Pierderi din rebuturi~~ [1] Rebuturi definitive și cheltuieli de remaniere

— Total preț de cost de uzină (de fabrică)

[1] Apare numai în calculația efectivă.

Scanned with OKEN Scanner

9. Cheltuieli de desfacere.
— Total preț de cost complet.

Această grupare face posibilă separarea cheltuielilor legate direct de procesul de producție, cum sînt, materiile prime, salariile etc., de cheltuielile legate de deservirea procesului de producție și de conducere, cum sînt cheltuielile comune ale secției, cheltuielile generale ale întreprinderii, și să se înregistreze cheltuielile pe locurile care le-au ocazionat.

Articolele de calcul respective oglindesc gradul de participare a diferitelor locuri de producție (secții, ateliere) ale întreprinderii la formarea prețului de cost al întregii producții, precum și cota parte din fiecare fel de cheltuieli ce revine pe unitate de produs.

Nomenclatura tip a articolelor de calcul nu trebuie considerată fixă.

Cu cît o componentă capătă o însemnătate mai mare în totalul cheltuielilor pe unitate de producție, cu atît mai puternică devine tendința de a evidenția această componentă ca un indicator (articol) distinct și cu atît mai justificată este această evidențiere.

Specificul ramurii se răsfrînge inevitabil asupra nomenclaturii articolelor de calcul. Astfel, în ramurile industriei extractive nu se folosește de regulă articolul „Materii prime și materiale directe", dar poate apărea articolul „Amortizarea mijloacelor fixe" și altele.

Clasificarea cheltuielilor de producție pe articole de calcul servește la analiza îndeplinirii sarcinii de reducere a prețului de cost, al producției marfă comparabilă în ansamblu și pe fiecare produs, precum și pentru analiza îndeplinirii planului prețului de cost al producției globale.

Din examinarea nomenclaturii cheltuielilor clasificate pe articole de calcul se constată că în primele trei articole sînt grupate cheltuielile directe, iar în celelalte cheltuielile indirecte. Această separare a cheltuielilor permite calcularea cu ușurință a prețului de cost pe unitate de produs.

Punînd față în față cheltuielile de producție grupate pe elemente de cheltuieli și pe articole de calcul, se obține modelul șah al cheltuielilor de producție, situație sinoptică cu ajutorul căreia se determină cei trei indicatori ai volumului fizic al producției — producția globală, producția marfă și producția nefinită — și care permite o analiză științifică a cheltuielilor de producție (vezi schema 10).

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 10

MODELUL ȘAH AL CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE

— în mii lei —

Articole de calcul / Elemente de cheltuieli	Materii prime și materiale directe	Chelt. de transp. aproviz.	Deșeuri recuper. (se scad)	Salarii directe	Chelt. cu întreț. și funcțion. utilaj	Chelt. g-le ale secțiilor	Chelt. g-le ale întrepr.	Pierderi din rebuturi	Total preț de cost de uzină.
Materii prime și materiale de bază (din afară)	561 446	—	—	—	—	—	—	—	561 446
Materii auxiliare (din afară)	—	—	—	—	—	15 507	4 707	—	20 214
Combustibil (din afară)	—	—	—	—	1 825	1 216	215	—	3 256
Energie (din afară)	—	—	—	—	13 282	1 077	450	—	14 809
Deșeuri recuperabile (se scad)	—	—	16 707	—	—	—	—	—	16 707
Amortizarea mijloacelor fixe	—	—	—	—	11 595	3 824	2 572	—	17 991
Salarii de bază și suplimentare	—	—		26 786	—	5 770	2 494	—	35 050
Contribuții asupra salariilor	—	—	—	—	—	3 255	250	—	3 505
Alte cheltuieli bănești	—	25 082	—	—	—	879	3 783	—	29 744
Total cheltuieli	561 446	25 082	16 707	26 786	26 702	31 528	14 571	—	669 408
Diferențe între soldurile de la începutul și sfîrșitul perioadei producției neterminate	+962	+87	+27	+128	+108	+135	+47	—	+1 440
Totalul cheltuielilor pentru prod. globală	560 484	24 995	16 680	26 658	25 594	31 393	14 524	—	667 968

Scanned with OKEN Scanner

b. Organizarea calculului economic în complexul organizatoric al producției

Organizarea evidenței cheltuielilor de producție este influențată de organizarea și tehnologia producției.

Prin organizarea fabricației se înțelege un sistem de lucru care să asigure coordonarea reciprocă a tuturor elementelor componente ale procesului de producție și sincronizarea lor în așa fel, încît să se îndeplinească cu cît mai multă economie și la timp toate sarcinile cantitative și calitative ale planului.

Cu toată diversitatea organizării producției la diferite întreprinderi, se pot găsi totuși anumite criterii comune care să permită clasificarea întreprinderilor după tipuri de organizare a producției. Astfel sînt întreprinderi cu producție individuală — singulară — întreprinderi cu producție în serie și cu o producție de masă. Aceste tipuri de producție influențează organizarea evidenței cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost.

În condițiile producției individuale obiectul calculului îl constituie prețul de cost al produselor singulare. Perioada de calcul coincide de regulă cu perioada de producție, adică însuși calculul are un caracter neperiodic.

În producția de serie se calculează prețul de cost mediu al unității produselor din seria respectivă. Prețul de cost poate fi calculat pe măsura terminării fabricației fiecărei serii, sau periodic. În primul caz perioada de calcul coincide cu perioada de producție.

În condițiile producției de masă se calculează prețul de cost mediu al unității produselor omogene fabricate în decursul perioadei de gestiune. Postcalculul se întocmește aici periodic, în majoritatea cazurilor, o singură dată pe lună. Prin urmare, în producția de masă, timpul pentru care se întocmește calculul prețului de cost — perioada de calcul — nu coincide cu timpul de producție — perioada de producție.

Organizarea producției se răsfrînge și asupra documentației primare, întrucît aceasta oglindește punerea la dispoziție a materialelor, plata salariilor, recepționarea produselor fabricate, cantitatea acestora etc.

În unele cazuri este necesar să se precizeze muncitorului sarcina pe fiecare operațiune în parte, iar în altele este suficient să se dea sarcina pe schimburi. În unele cazuri materialele se eli-

Scanned with OKEN Scanner

berează pentru executarea unei anumite faze de producție, iar în altele pentru fabricarea unui anumit produs. Organizarea producției influențează și modul de centralizare, de prelucrare a datelor documentelor primare, precum și metodele de calculare a prețului de cost al producției fabricate în întreprinderi.

Metodele de evidență a cheltuielilor de producție și de calcul al prețului de cost sînt condiționate și de particularitățile procesului tehnologic. Procedeele concrete de fabricare a producției, de schimbare a formei și stării inițiale a materialelor, constituie la un loc tehnologia producției.

Din punct de vedere al tehnologiei, producția se încadrează în unul din următoarele tipuri: simplă și complexă.

Producția simplă se compune în majoritatea cazurilor dintr-o serie de procese de producție succesive, produsul finit fiind obținut după parcurgerea tuturor fazelor procesului de producție. În virtutea continuității lor tehnologice, lucrările nu pot fi dezmembrate în cadrul cooperării între mai multe întreprinderi industriale.

În producția complexă produsul fabricat „este format sau prin simplă combinare mecanică a unor produse parțiale independente sau își datorează forma sa definitivă unei serii de procese și manipulații conexe". [1]

Din primul tip de tehnologie a producției, produsul final se obține prin asamblarea pieselor și detaliilor care se confecționează de regulă concomitent și paralel.

Întrucît această tehnologie imprimă un caracter compus producției finite, cheltuielile de producție se determină mai întîi pentru fiecare parte componentă a produsului și apoi pe produs în întregul său.

Din cel de-al doilea tip face parte producția în care, înainte de a se transforma în produse finite, materia primă inițială trece printr-o serie de faze succesive, a căror producție, cu excepția ultimei faze, servește ca materie de prelucrat pentru faza următoare, adică este un semifabricat.

Influența particularităților procesului tehnologic asupra organizării evidenței se manifestă în primul rînd în faptul că în producția simplă se calculează prețul de cost numai pentru pro-

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Ed. Politică București, 1960 p. 360—361.

Scanned with OKEN Scanner

dusele finite. În producția complexă este bine și deseori necesar, să se calculeze prețul de cost nu numai pentru produsele finite, ci și pentru semifabricatele din diferite faze ale fabricației.

Toate acestea permit să se înțeleagă că fără a cunoaște caracterul organizării și tehnologiei producției întreprinderii, nu se poate nici organiza cu succes contabilitatea, nici înțelege just organizarea concretă a ei. Organizarea contabilității este influențată și de structura tehnico-administrativă a acesteia, de secțiile și serviciile existente, de locurile de producție.

Din punct de vedere organizatoric, întreprinderea se împarte în secții după natura activității ei, și anume, secții de bază, ajutătoare sau auxiliare și secții neindustriale.

În cadrul secțiilor, celula primară de producție o constituie locul de muncă.

Împărțirea întreprinderii în secții determină structura analitică a cheltuielilor de producție după locul de fabricare a produselor.

O astfel de evidențiere analitică a cheltuielilor de producție pe secții scoate în relief cantitatea muncii fiecărei secții în parte, reflectă la timp mersul și rezultatele muncii fiecărei secții în parte. În felul acesta se asigură extinderea gestiunii economice proprii.

Diversitatea operațiunilor întreprinse de unitățile economice reclamă organizarea în plus a unor servicii cu diferite funcțiuni în cadrul unităților economice: de aprovizionare, de producție și de desfacere etc.

Serviciul de contabilitate execută una din cele mai importante funcțiuni ale conducerii economice în întreprinderile industriale.

Organizarea serviciului contabilității și structura aparatului contabil depind de structura întreprinderii, de volumul producției, de caracterul procesului tehnologic al producției, precum și de nivelul înzestrării tehnice pe linia mecanizării muncii contabile.

Organizarea centralizată a contabilității permite introducerea mecanografiei în executarea lucrărilor de contabilitate și folosirea rațională a personalului, în timp ce organizarea descentralizată o face mai operativă, apropiind-o de locurile unde se efectuează operațiunile economice.

Scanned with OKEN Scanner

c. Principii aplicate în calculul prețului de cost

Delimitarea în timp a cheltuielilor de producție, separarea cheltuielilor care nu sînt legate direct de fabricație, individualizarea pe produs și stabilirea producției nefinite sînt probleme centrale în contabilitatea cheltuielilor de producție.

1) *Delimitarea în timp* se referă la grevarea fiecărei perioade de calcul numai cu acele cheltuieli, care privesc fabricația produselor din perioada dată. Delimitări se fac cu precădere în sfera producției, dar ele nu lipsesc nici în sfera circulației.

Potrivit principiului delimitării în timp, cheltuielile de producție se includ în prețul de cost al produselor în perioada în care ele se fabrică, independent de momentul efectuării cheltuielilor. Delimitarea în timp se realizează prin intermediul conturilor delimitative.

2) *Separarea cheltuielilor de producție de consumațiile neutre și accidentale.* După această cerință prețul de cost al producției trebuie să cuprindă numai acele cheltuieli ale unității, care sînt socialmente necesare.

Urmează să fie separate prin calcule contabile consumurile valorice care nu sînt organic legate de fabricarea produselor.

3) *Individualizarea cheltuielilor pe produs.* Fiecare produs, lot, lucrare sau serviciu trebuie afectat numai cu cheltuielile de producție ocazionate de fabricarea sau producerea lui.

Acest principiu impune în realizarea lui determinarea precisă a obiectului calculației, a unității de calcul, precum și stabilirea unei nomenclaturi riguroase a cheltuielilor de producție.

Se vor imputa direct produsului, lucrării sau serviciului toate cheltuielile de producție ce pot fi identificate. Cheltuielile indirecte se localizează cît mai aproape de locul de producție astfel ca aplicînd cele mai adecvate metode de repartizare, fiecăruia să-i revină numai cheltuielile indirecte ocazionate de fabricarea produsului, lucrării sau serviciului.

Mijloacele de investigație ale contabilității permit sesizarea cheltuielilor, repartizarea lor pe secții și atribuirea lor purtătorilor de cheltuieli.

4) *Inventarierea producției nefinite și delimitarea cheltuielilor aferente ei.* Delimitarea cheltuielilor producției nefinite, de acelea care privesc producția finită, este o cerință de prim ordin în metodologia calculării prețului de cost.

Scanned with OKEN Scanner

După această regulă se va stabili exact, cantitativ și valoric, producția nefinită. Aici este vorba de o problemă majoră.

Subevaluarea producției nefinite are efect aditiv asupra prețului de cost și diminuează beneficiul. Supraevaluarea ei majorează beneficiul și are efect substractiv asupra prețului de cost (vezi fig. nr. 16 și 17).

De aici decurge necesitatea ca sintetic și analitic, contabilitatea să asigure cunoașterea volumului total al cheltuielilor efectuate pentru întreaga producție pe sectoare și pe faze ale procesului de producție.

Complexitatea produsului, etapele independente pe care le parcurge, felurile produselor fabricate, precum și situația semifabricatelor, sînt momente pe care le relevă contabilitatea în procesul de producție.

d. Metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost

Metodele de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost sînt influențate de particularitățile organizării și tehnologiei producției, precum și de complexitatea produselor fabricate. De aceea se cunosc mai multe metode privind evidența cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost: metoda calculului direct, metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost pe faze, metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost pe comenzi și metoda normativă.

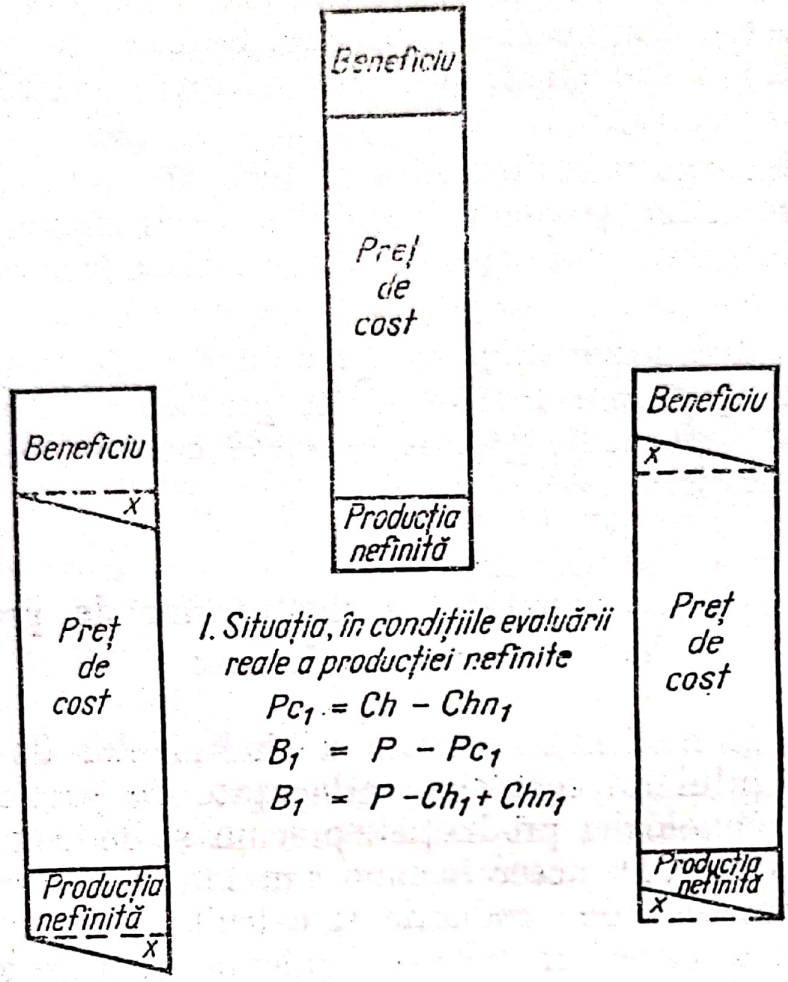
1) *Metoda calculului direct — calculația simplă.* Esența acestei metode constă în raportarea totalului cheltuielilor directe și indirecte dintr-o anumită perioadă la totalul producției obținute. Esența ei poate fi exprimată astfel:

$$Pc = \frac{ch.d + ch.ind}{Q}$$

Se aplică în întreprinderile cu o producție omogenă, unde nu se obțin semifabricate, nu apare producția neterminată și evidența cheltuielilor de producție se ține numai sintetic pe articole de calcul. Își găsește aplicare largă în diferite ramuri ale industriei

Scanned with OKEN Scanner

INFLUENȚA EVALUARII PRODUCȚIEI NEFINITE ASUPRA REALITĂȚII PREȚULUI DE COST ȘI BENEFICIULUI



I. Situația, în condițiile evaluării reale a producției nefinite

$$Pc_1 = Ch - Chn_1$$
$$B_1 = P - Pc_1$$
$$B_1 = P - Ch_1 + Chn_1$$

II. Situația, în condițiile supraevaluării producției nefinite

$$Pc_2 = Ch - (Chn_1 + x)$$
$$Pc_2 = \underbrace{Ch - Chn_1}_{Pc_1} - x$$
$$Pc_2 = Pc_1 - x$$
$$B_2 = P - Pc_2$$
$$B_2 = P - (Pc_1 - x)$$
$$B_2 = B_1 + x$$

III. Situația, în condițiile subevaluării producției nefinite

$$Pc_3 = Ch - (Chn_1 - x)$$
$$Pc_3 = \underbrace{Ch - Chn_1}_{Pc_1} + x$$
$$Pc_3 = Pc_1 + x$$
$$B_3 = P - Pc_3$$
$$B_3 = P - (Pc_1 + x)$$
$$B_3 = B_1 - x$$

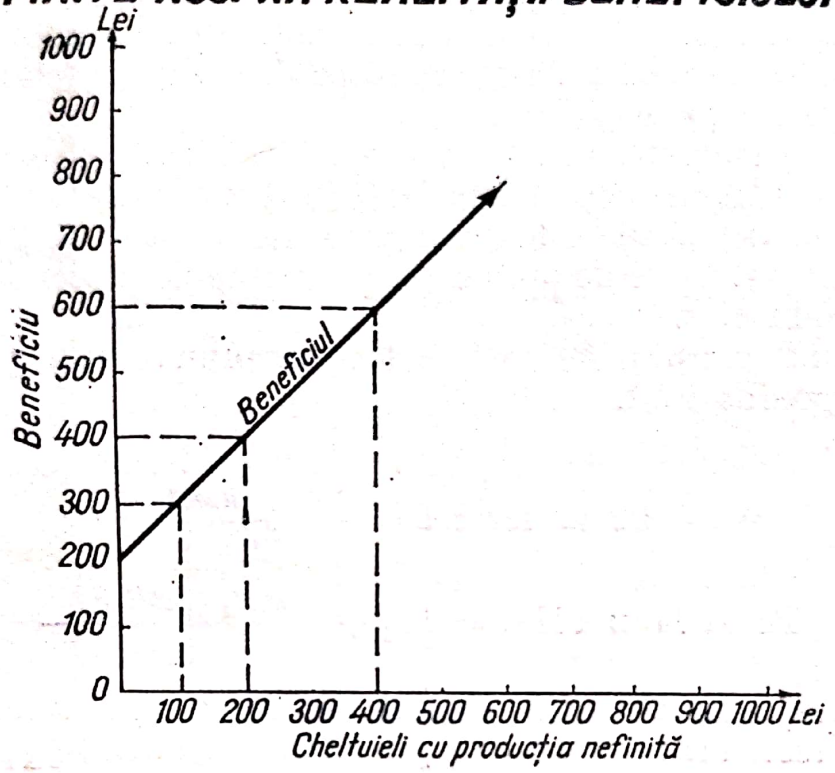
L e g e n d ă :

P = prețul de vînzare cu ridicata din care s-a dedus I.C.M. al întregii prod. marfă
Ch = cheltuieli de producție
Chn = cheltuieli cu producția nefinită
Pc = prețul de cost al întregii producții
B = beneficiul
x = mărimea cu care se supra sau sub evaluează producția nefinită

Fig. 16

Scanned with OKEN Scanner

ALT MODEL GRAFIC DE PREZENTARE A INFLUENȚEI EVALUĂRII PRODUCȚIEI NEFINITE ASUPRA REALITĂȚII BENEFICIULUI



Notații:

P = Prețul de vînzare cu ridicata din care s-a dedus I.C.M. al întregii producții (mărime constantă)

Ch = Cheltuieli de producție (mărime constantă)

Chn = Cheltuieli cu producția nefinită

Pc = Prețul de cost al întregii producții finite

B = Beneficiu

$B = P - Pc$; $Pc = Ch - Chn$; $B = P - Ch + Chn$

Pentrucă s-a considerat P constant și Ch constant, rezultă că B este funcție directă de Chn

Fig. 17

Scanned with OKEN Scanner

extractive — cărbuni, țiței, în stațiile de egrenat bumbac, în topitorii sau în cadrul producției secțiilor auxiliare la centrala electrică, centrala de aburi etc.

2) *Metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost pe faze de fabricație.* O numim astfel pentru că evidența cheltuielilor de producție se ține pe anumite complexe de operațiuni care caracterizează etape distincte de fabricație sau faze de producție încheiate.

Aplicarea acestei metode cere ca planificarea și evidențierea cheltuielilor de producție să se facă după nomenclatura aprobată a articolelor de calcul pe feluri și grupe de produse cît și pe fazele sau etapele succesive de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic al produsului.

Calculul prețului de cost se face în primul rînd pe faze și apoi pe produs finit.

Deci:

$$\text{Pc al fazei I} = \frac{ch.d_1 + ch.ind_1}{Q_1}$$

$$\text{Pc al fazei a II-a} = Pc_1 + \frac{ch.d_2 + ch.ind_2}{Q_2}$$

în care $ch.d_1$ sînt cheltuieli directe ale fazei întîi, $ch.ind_1$ cheltuieli indirecte ale fazei întîi, Q_1 producția fazei întîi, Q_2 producția fazei a doua, și așa mai departe pînă la ultima fază a procesului de producție. Calculația se face mai întîi pe faze și apoi pe produse.

Dacă în procesul de producție a rămas și producție neterminată valoarea acesteia se scade din totalul cheltuielilor fazei unde ea s-a constatat.

Metoda se folosește în producția de masă în care produsul finit se obține în condițiile unui proces de producție omogen, care se desfășoară pe faze sau etape succesive de prelucrare.

3) *Metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost pe comenzi.* În condițiile economiei noastre socialiste, comanda decurge din planul tehnic, de producție și financiar.

Comenzile au un caracter individual privind calculul prețului de cost. Fiecare comandă se încarcă numai cu acele cheltuieli de producție care se referă la fabricarea ei.

În ipoteza că pentru diferite comenzi s-ar executa fie chiar simultan, operațiuni identice, aceste lucrări nu se reunesc în evi-

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 11

FIŞA COMENZII Nr. 11

I. Antecalculul — pentru executarea cantităţii de 24 000 kg fir de bumbac Tt = 20 × 1 (Nm = 50/1) — **II. Postcalculul**

Articole de calculaţie / Secţii	Materii prime şi materiale directe	Chelt. de transp. aprovizionare	Deşeuri recuperabile (se scad)	Materiale directe	Salarii directe	Chelt. cu întreţinerea şi funcţ. utilajului	Chelt. generale ale secţiilor	Chelt. generale ale întreprinderii	Total	Materii prime şi materiale directe	Chelt. de transp. aproviz.	Deşeuri recuperabile (se scad)	Materiale directe	Salarii directe	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. utilajului	Chelt. generale ale secţiilor	Chelt. generale ale întreprind.	Total
Batere	400 100	8 050	—	—	2 120	4 361	5 110	596	420 337	393 700	7 060	—	—	1 992	4 373	4 747	552	412 424
Carde	—	—	—	—	1 818	7 723	10 172	710	20 423	—	—	—	—	1 824	7 638	9 426	600	19 488
Laminoare	—	—	—	—	3 082	2 966	3 516	685	10 249	—	—	—	—	3 048	2 812	3 428	720	10 008
Flayere	—	—	—	—	8 837	3 622	4 264	2 011	18 734	—	—	—	—	8 592	3 627	4 293	1 920	18 432
Maşini cu inele	—	—	6 682	6 080	10 125	15 839	23 148	2 643	51 153	—	—	6 528	6 120	10 224	15 246	22 314	2 280	49 656
	400 100	8 050	6 682	6 080	25 982	34 511	46 210	6 645	520 896	393 700	7 060	6 528	6 120	25 680	33 696	44 208	6 072	510 008

Felul produsului	Cantitatea produsă	Valoarea reală a costului	Preţ de cost unitar	Contarea	
Fir de bumbac Tt = 20 × 1 (Nm = 50/1)	24 000 kg	510 008	$\frac{510\,008}{24\,000} = 21{,}26$ lei/kg	220 = 540	520 896
				540 = 500	510 008
				221 = 540	10 888

denţa cheltuielilor de producţie ci se evidenţiază pe fiecare comandă în parte.

Metoda de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculul preţului de cost pe comenzi asigură un calcul operativ al preţului de cost. Apar însă unele greutăţi în aplicarea ei. Ele se referă mai ales la cazul cînd se recepţionează părţi din comandă, înainte de a se termina procesul de fabricaţie în totalitatea lui. Aceste părţi din comandă recepţionate înainte de a se termina producţia pe comenzi în totalitate, se predau fără a se determina preţul de cost efectiv. Preţul de cost efectiv în producţia pe comenzi se stabileşte numai la terminarea integrală a comenzii. Poate fi folosită aici fişa comenzii cu cele trei părţi distincte: *Antecalculul, Postcalculul şi Decontarea* (vezi schema nr.11).

Această metodă îşi găseşte aplicarea în industria constructoare de maşini, industria confecţiilor şi în alte domenii. Esenţa acestei metode poate fi prezentată prin fişa comenzii.

4) *Metoda normativă.* Se caracterizează prin calcularea cu anticipaţie a cheltuielilor de producţie pe baza normelor în vigoare folosite în întreprindere, elaborîndu-se aşa-numitele calculaţii normative.

Se urmăresc apoi zilnic sau la perioade scurte abaterile cheltuielilor efective de producţie de la cheltuielile normative precum şi modificările de norme.

În felul acesta se stabilesc operativ toate cheltuielile de producţie, se scot în relief cheltuielile neeconomicoase şi pierderile ivite în procesul de producţie, locul de muncă, cauzele şi persoanele care le-au provocat, precum şi influenţa acestora asupra îndeplinirii planului preţului de cost al producţiei.

Preţul de cost efectiv (*Pcef*) va fi dat preţul de cost normat (*Pcn*) influenţat cu modificările de norme din cursul perioadei (*Mn*) şi cu abaterile de la norme (*An*).

$$\boxed{Pcef = Pcn \pm Mn \pm An}$$

e. Metode moderne de calculaţie a preţului de cost

Prin dezvoltarea calculului economic s-au extins într-o serie de ţări avansate tot mai multe metode în legătură cu calculul preţului de cost: metoda standard, metoda costurilor directe, metoda G.P., metoda PERT, metoda THM şi altele.

Scanned with OKEN Scanner

Bazele acestei metode au fost puse de G. Harrisson în S.U.A. încă în anul 1919.

„Standard costul reprezintă un sistem de comparare a prețului de cost real și comercial al capitalistului cu standardul prețului de cost comercial dinainte stabilit de capitalist, precum și un sistem de analiză a cauzelor de pe urma cărora s-a format diferența dintre standard și încasările efective din vînzare". [1]

Prin această metodă se stabilesc cu anticipație cheltuielile directe de producție (materii prime directe, salarii directe etc.), pe baza documentației tehnice și a condițiilor impuse de procesul de fabricație, denumite *„standarde"*, iar pentru cheltuielile indirecte, cheltuielile secțiilor de producție, cheltuielile generale ale întreprinderii și de desfacere se stabilesc *„bugete de cheltuieli"*, servind ca etaloane de măsură sau de comparație cu cheltuielile de producție efective.

Caracteristica principală a metodei costurilor standard constă în aceea că standardele de cheltuieli reprezintă nu numai costurile antecalculate, ci și costurile de producție considerate reale sau normale. Standard costul este deci singura calculație a cheltuielilor pe produse, care este folosită și la stabilirea prețurilor de vînzare. Rezultă că, diferențele în plus sau în minus ivite la fabricarea produselor față de costurile standard sînt considerate abateri de la condițiile normale de fabricație. Abaterile sînt evidențiate prin contul „Beneficii și pierderi", influențînd direct rezultatele nete ale întreprinderii, din perioada respectivă.

Aplicarea acestei metode solicită stabilirea anticipată a standardelor de cheltuieli, organizarea sistemului de urmărire și analiză a abaterilor precum și controlul costurilor.

Standardele de cheltuieli se calculează pe feluri de cheltuieli, pe operații, repere și produse.

Obiectivul principal al metodei costurilor standard este *evidențierea distinctă a abaterilor, în mod operativ, pe feluri de abateri și pe responsabilități.*

---

[1] M. H. Jebrak, *Curs de evidență industrială*, E.s. pentru literatură științifică, București, 1952.

Scanned with OKEN Scanner

Sinteza matematică a esenței metodei standard cost se poate prezenta astfel:

1. Antecalculăm pentru fiecare fel de cheltuială costurile standard aferente materialelor, salariilor și cheltuielilor de regie (indirecte).

a) Costurile standard de materiale (Km) ale produsului respectiv se determină ca produs între normele de consum (cs) ale tuturor genurilor de materiale folosite (j) cuprinse în documentația tehnică și standardele de preț unitare ale fiecărui gen de material (ps), respectiv prețurile unitare de aprovizionare ale materialelor componente, deci:

$$Km = \sum_{j=1}^{m} cs_j \cdot ps_j$$

b) Costurile standard de salarii (Ks) ale produsului respectiv se determină ca un produs între normele de timp cuprinse în documentația tehnică, respectiv orele standard de funcționare aferente tuturor operațiilor și fazelor (i) (os_i) și tarifele unitare standard pentru salariile aferente fiecărei operații și faze (ts_i).

$$Ks = \sum_{i=1}^{n} os_i \cdot ts_i$$

c) Costurile standard ale cheltuielilor de regie (indirecte) se stabilesc după o metodologie mai complexă.

În prealabil se alcătuiesc bugetele de cheltuieli.[1] Un buget se prezintă astfel:

Denumirea cheltuielilor	Caracterul cheltuielilor (fixe sau variabile)	Suma
a		—
b		—
c		—
n		—
Total		x

[1] Bugetele de cheltuieli cuprind în mod analitic structura cheltuielilor de regie (indirecte) pe fiecare loc de cheltuieli și pe întreprindere în ansamblu, folosit pentru localizarea răspunderilor cu privire la limitele admisibile pentru perioada următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru întocmirea bugetului determinăm orele standard de funcționare aferent bugetului (*Osb*) și volumul cheltuielilor indirecte

$$Osb = \left(\sum_{i=1}^{n} osi\right) \cdot Qs, \quad \text{unde}$$

Qs = cantitatea standard prevăzută a se fabrica

Volumul cheltuielilor indirecte se determină din bugetul întocmit unde sînt separate în cheltuieli fixe și cheltuieli variabile.

În final se stabilesc costurile unitare standard pentru cheltuieli variabile (*ksv*) ca un raport între cheltuielile variabile aferente bugetului (*Kvb*) și orele standard de funcționare necesare pentru bugetul întocmit (*Osb*), cît și costurile unitare standard pentru cheltuieli fixe (*ksf*) care urmează același procedeu, intervenind numai cheltuielile fixe aferente bugetului întocmit (*Ksb*).

$$ksv = \frac{Kvb}{Osb} \text{ și } ksf = \frac{Ksb}{Osb}$$

Iar costurile standard pentru cheltuieli de regie (*Ksv* și *Ksf*) se determină prin produsul dintre costurile unitare și orele de funcționare aferente fiecărei faze și operații:

$$Ksv = ksv \cdot os_i$$

$$Ksf = ksf \cdot os_i$$

2. Prețul de cost standard (*Pcs*) se stabilește prin însumarea fiecărui fel de cheltuială.

$$Pcs = Km + Ks + Ksv + Ksf$$

3. Bugetul cheltuielilor la nivelul întreprinderii (*B*) se calculează ca un produs între prețul de cost standard și cantitatea standard prevăzută a se fabrica.

$$B = Pcs \cdot Qs$$

4. Determinarea și analiza abaterilor cuprinde stabilirea volumului acestora pe elemente de cheltuieli cît și stabilirea cauzelor care le-au generat.

Scanned with OKEN Scanner

a) Abaterile de la costurile standard de materiale sînt de două feluri:

— abateri de cantitate sau din consum (Δc)

— abateri din diferențe de preț (Δp).

$$\Delta c = \left[\sum_{j=1}^{m} (ce_j - cs_j)\ ps_j\right] Qe$$

$$\Delta p = \left[\sum_{j=1}^{m} (pe_j - ps_j)\ ce_j\right] Qe$$

unde:

Qe = cantitatea efectivă realizată

ce_j = consum specific aferent fiecăruia din cele j materiale consumate

pe_j = preț unitar efectiv al fiecărui gen de material consumat

b) Abaterile de la costurile standard de salarii sînt și ele de două feluri:

— abatere de eficiență la manoperă (Δo)

— abatere din variația tarifului de salarizare (Δt)

$$\Delta o = \left[\sum_{i=1}^{n} (oe_i - os_i)\ ts_i\right] \cdot Qe$$

$$\Delta t = \left[\sum_{i=1}^{n} (te_i - ts_i)\ oe_i\right] \cdot Qe, \text{ unde:}$$

oe_i = orele efective de funcționare aferente fiecăreia din fazele și operațiile parcurse

te_i = tariful unitar efectiv pentru salarii aferent fiecăreia din fazele și operațiile parcurse.

c) Abaterile de la cheltuielile indirecte (regie) sînt de trei feluri:

Abatere din schimbarea volumului cheltuielilor indirecte (Δ_1).

Abatere din rentabilizarea capacității sau a timpului standard (Δ_2).

Abatere din variația randamentului muncii (Δ_3).

$\Delta_1 = (Kve + Kfe) - (K^rvb + Kfb)$ unde

Kve = cheltuieli variabile efective

Kfe = cheltuieli fixe efective

K^rvb = cheltuieli variabile conform bugetului recalculat la nivelul producției realizate

Scanned with OKEN Scanner

$K^rvb = Qe \cdot ksv$, unde:

Qe = orele efective aferente producției realizate

$$Qe = \left(\sum_{i=1}^{n} oe_i\right) \cdot Qe;$$

în această relație:

Qe = volumul producției realizate

$\Delta_1 = (Kve + Kfe) - (Oe \cdot ksv + Kfb)$

$\Delta_2 = (Oe \cdot ksv + Kfs) - Oe\,(ksv + ksf) = Osb \cdot ksf - Oe \cdot ksf = ksf\,(Osb - Oe)$

$\Delta_2 = ksf\,(Osb - Oe)$

$\Delta_3 = Oe\,(ksv + ksf) - Ose\,(ksv + ksf)$

unde

$$Ose = \left(\sum_{i=1}^{n} osi\right) \cdot Qe$$

$\Delta_3 = (Oe - Ose)\,(ksv + ksf)$

Ose = ore standard aferente producției realizate.

Abaterile pozitive (—) se concentrează în creditul contului de „Beneficii și pierderi" și reprezintă beneficii, iar abaterile negative (+) se concentrează în debitul aceluiași cont și reprezintă pierderi.

D	Beneficii și pierderi	C
Abateri negative		Abateri pozitive

În metoda standard cost în marea lor majoritate abaterile negative au valoare mai mare ca abaterile pozitive, contul avînd în această situație soldul debitor. Acest sold influențează asupra rezultatului final.

5. Stabilirea situației de venituri și cheltuieli incluzînd:

— Încasările din vînzări = $Qe' \cdot Pv$, unde:

Qe' = cantitatea de producție realizată livrată

Pv = preț de vînzare

— Costul standard al producției vîndute = $Q'e\ Pcs$

— Beneficiul brut probabil (Bp)

$$Bp = Q'ePv - Q'e\ Pcs;\ Bp = Q'e(Pv - Pcs)$$

— Beneficiul brut efectiv (Be) = Beneficiul brut probabil ± abaterile de la costurile standard.

— Beneficiul net (Bn) = Beneficiul brut efectiv — cheltuielile de desfacere.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda direct-costing

O altă metodă care a căpătat extindere pe scară tot mai largă în domeniul contabilității costurilor este metoda direct-costing, adică *metoda costurilor directe*, denumită și metoda costurilor marginale sau a costurilor variabile. Această metodă a fost creată de Jonsthon N. Harris și G. Charter Harrisson și a fost aplicată pentru prima dată în anul 1934 tot în S.U.A.

La baza metodei stă principiul separării cheltuielilor variabile de cele relativ constante. Adică numai cheltuielile variabile compun prețul de cost al produselor, întrucît numai acestea sînt ocazionate de fabricarea produselor, în timp ce cheltuielile relativ constante sînt considerate cheltuieli ale perioadei indiferent de produsele executate și în consecință nu se includ în prețul de cost, ci se trec la beneficii și pierderi. Autorii consideră apariția cheltuielilor relativ constante în prețul de cost ca o denaturare a acestei categorii economice mai ales pentru faptul că ele se includ folosind criterii convenționale de repartizare.

Din categoria cheltuielilor cu caracter variabil, în funcție de volumul producției sau al desfacerii, fac parte atît cheltuielile directe (materii prime directe, salarii directe, contribuții asupra salariilor directe, abur, apă, energie electrică pentru procesele tehnologice, cheltuieli de desfacere cu caracter variabil), precum și cheltuielile indirect variabile (combustibilul pentru încălzit, întreținerea utilajelor etc.).

Din categoria cheltuielilor relativ constante, uneori numite cheltuieli de structură, sau ale perioadei, care nu se schimbă în raport cu volumul producției fac parte salariile conducerii, amortizarea, chiriile și altele asemănătoare.

Separarea cheltuielilor constante de cele variabile și repartizarea lor la beneficii și pierderi permite o analiză substanțială asupra costurilor variabile care reflectă modul de desfășurare a procesului de producție, reprezentînd deci costul real al fiecărui produs, și de altă parte oferă cunoașterea cheltuielilor constante, în vederea reducerii lor pentru asigurarea rentabilității întreprinderii.

Așadar, metoda direct-costing are la bază ideea cunoașterii și analizei rentabilității totale, a nivelului rezultatelor globale și nu aceea a prețului de cost complet, punînd deci pe primul plan,

Scanned with OKEN Scanner

determinarea contribuției la beneficii a fiecărui produs, contribuție care este rezultatul diferenței dintre prețul de vînzare și costurile variabile.

Dacă cheltuielile constante, la sfîrșitul perioadei se trec integral la beneficii și pierderi, atunci stocurile sînt evaluate numai cu cheltuielile variabile, adică la cele mai scăzute nivele cu putință. Prin urmare, în perioadele următoare de gestiune, la desfacerea produselor din stoc, se vor obține beneficii maxime.

În legătură cu esența acestei metode pot fi luate în considerație și unele aspecte negative.

De exemplu criteriile de separare a cheltuielilor constante de cele variabile fiind uneori convenționale datorită specificului și naturii activității întreprinderilor, duratei perioadei luată în calcul etc., înseamnă că și datele furnizate conducerii privind beneficiile nu sînt exacte și pot denatura, în unele cazuri, elementele analizei gestiunii, constituind astfel originea unor decizii greșite. Apoi necuprinderea tuturor cheltuielilor în costul produselor împiedică analiza și determinarea relației volum-cost-beneficiu pe produs, ceea ce pe cale directă nu permite aprecierea rentabilității fiecărui produs și a rezultatelor financiare.

Metoda „G.P."

Denumirea ei vine de la George Perrin, inginerul francez, care în anul 1953 a conceput această metodă de calcul. Metoda se poate aplica în întreprinderile din diverse ramuri: industria constructoare de mașini, de aparate electrice, industria hîrtiei, industria fabricării biscuiților etc.

Scopul principal al metodei „G.P." este eliminarea deficiențelor privind calculul prețului de cost al produselor și în special evitarea inexactității sau nivelărilor de prețuri create de repartizarea cheltuielilor indirecte în funcție de anumite criterii convenționale.

În esență, metoda „G.P." urmărește un calcul exact al prețului de cost efectiv, pe produs și esența ei rezidă în determinarea cu anticipație a unor indici de echivalență („G.P."-uri) reprezentînd raportul dintre costul fiecărei operații de fabricație și costul total al unui produs de bază ales convențional în acest scop. Metoda „G.P." folosește calculul matematic pentru realizarea scopului

Scanned with OKEN Scanner

urmărit. Pentru acest motiv, aplicarea metodei „G.P." presupune existența unei dotări corespunzătoare cu echipamente moderne de evidență și calcul mecanografic.

Metoda PERT

În ultimii ani pentru planificarea și urmărirea realizării unor lucrări complexe se folosesc metode noi, cu reprezentare grafică, bazate pe teoria matematică a grafurilor și care poartă denumiri diverse ca: C.P.M. (critical perth method) sau PERT (în traducere — tehnica evaluării și controlului programelor).

Metoda PERT a fost elaborată în anul 1957 în S.U.A. și a fost aplicată mai întîi în construcția întreprinderilor chimice. Rezultatele, obținute prin aplicarea metodei PERT, concretizate, în special, în scurtarea termenelor de realizare și punerea în funcțiune a lucrărilor, au determinat răspîndirea acestei metode în întreaga lume și extinderea aplicării ei în diferite domenii de activitate.

La început, principalul obiectiv al metodei a fost controlul termenelor de execuție. Ulterior, sfera sa de aplicare a fost extinsă și asupra folosirii raționale a resurselor materiale și bănești și optimizării costurilor. Ca urmare, metoda PERT a căpătat denumiri diferite, ca PERT-timp, atunci cînd este vorba de urmărirea scurtării termenelor de execuție și PERT-cost pentru urmărirea atît a timpului de execuție cît și a prețului de cost al produselor.

Principiile metodei PERT se bazează pe detalierea fiecărei faze din cadrul proceselor de lucru ale produsului, adică se pornește de la ideea că orice lucrare complexă se poate descompune într-o serie de operații simple, elementare, care în cercetarea operațională se numesc *activități* ce implică o durată și un consum de materiale și manoperă. Aceste activități — operații — se evidențiază în grafice sub formă de rețea, fiecare activitate fiind reprezentată de un simbol acordat pe baza unei clasificații zecimale, în funcție de gradul de detaliere a activităților.

f. Repartizarea cheltuielilor complexe. Metode de repartizare

Există întreprinderi care fabrică un singur fel de produs. Pot fi și secții cu autonomie gestionară care își calculează independent prețul de cost (uzina electrică, centrala de abur etc.).

Scanned with OKEN Scanner

De altă parte sînt întreprinderi care produc un număr variat de produse și acestea parcurg diferite faze în procesul de producție. Ieșind dintr-o fază de producție produsul intră în faza de prelucrare următoare. În asemenea întreprinderi cu producție variată calculația capătă și mai mare însemnătate.

Pentru repartizarea cheltuielilor complexe în calculul prețului de cost intervin metodele de repartizare.

Cheltuielile complexe le putem cunoaște din conturile *Cheltuieli comune ale secției* și *Cheltuielile generale ale întreprinderii* — care au colectat în cursul perioadei de calcul toate cheltuielile și la sfîrșitul lunii le repartizează pe locuri de cheltuieli.

Locul de cheltuieli reprezintă o activitate creatoare de valori.

Obținerea unui produs, crearea lui, presupune „o topire" a unor valori preexistente care se lasă identificate în tot ceea ce concură la producerea lui și se consumă în procesul de producție. Produsele, lucrările sau serviciile prestate devin purtători de cheltuieli (vezi fig. nr. 18).

Cheltuielile complexe se repartizează asupra purtătorilor de cheltuieli după mai multe metode.

Metoda globală a calculului prin diviziune

Se aseamănă cu metoda calculului direct. Se aplică atunci cînd producția este unică și omogenă. Constă în raportarea cheltuielilor complexe la cantitatea produsă.

Metoda calculului prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență

Această metodă este aplicată în întreprinderile în care producția are la bază aceeași materie primă și același proces de fabricație, dar produsul obținut este de diverse sorturi, diferențiate prin dimensiuni, însușiri tehnologice sau chimice. Aplicarea acestei metode presupune precizarea condițiilor în care aceasta se folosește și a stadiilor de efectuare a calculului.

Întreprinderea produce (n) produse. Din fiecare produs se obține o anumită cantitate (Q).

— Fiecărui produs i se cunoaște nivelul unei anumite caracteristici (C).

— Pentru calculul cifrelor de echivalență se consideră drept bază nivelul caracteristicii unuia din cele „n" produse. În cazul de față alegem bază caracteristica produsului m: (Cm).

Scanned with OKEN Scanner

REPARTIZAREA CHELTUIELILOR DIRECTE ȘI INDIRECTE

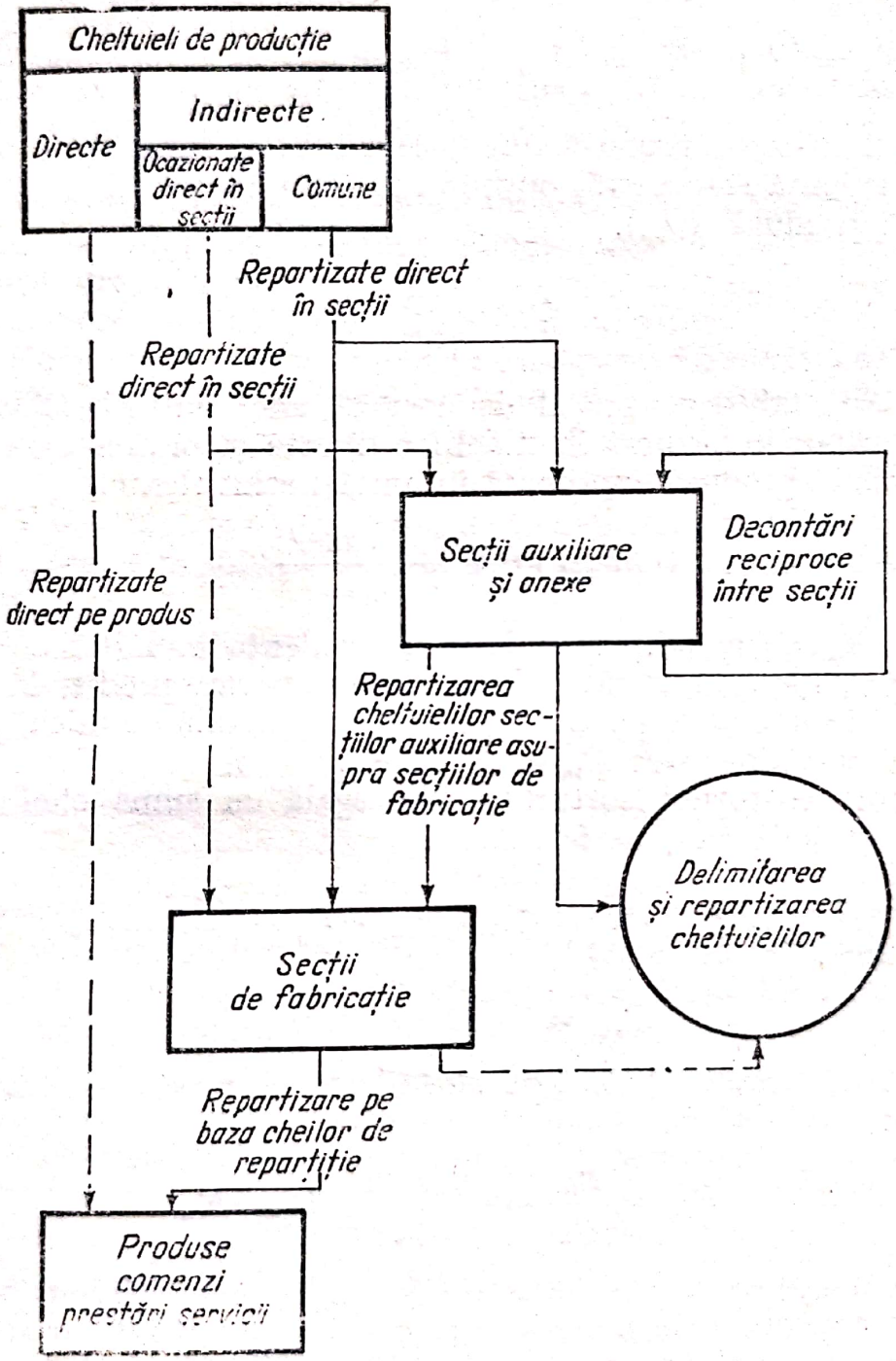


Fig. 18

Scanned with OKEN Scanner

— Funcție de nivelul caracteristicii fiecărui produs, se stabilesc cifrele de echivalență, raportînd nivelul caracteristicii fiecărui produs la caracteristica produsului ales ca bază. Notăm cu K cifrele de echivalență ale produselor și astfel stabilim:

$$K_1 = \frac{C_1}{Cm}; \quad K_2 = \frac{C_2}{Cm}; \ \ldots Km = \frac{Cm}{Cm} = 1 \ldots Kn = \frac{Cn}{Cm}$$

— Cantitatea produsă din fiecare sort se înmulțește cu cifra de echivalență respectivă, obținînd în felul acesta cantitatea echivalentă produsă (Q_{ep}).

$$Q_{ep} = \sum_{i=1}^{n} Q_i k_i$$

— Se stabilește prețul de cost al unei unități echivalente (*pcue*), raportînd suma cheltuielilor directe și indirecte la cantitatea totală produsă exprimată în unități echivalente.

$$P_{cue} = \frac{Ch.d + Ch.ind}{Q_{ep}}$$

— Prețul de cost al unității echivalente înmulțit cu cantitatea exprimată în unități echivalente din fiecare produs dă prețul de cost al sortului respectiv (Pt). Relația generală de calcul pentru un sort oarecare este: $P_{tn} = P_{cue} Q_n K_n$.

Suma costurilor sorturilor este egală cu suma cheltuielilor directe și indirecte, astfel:

$$\sum_{i=1}^{n} P_{ti} = P_{cue} \cdot \sum_{i=1}^{n} Q_i K_i = P_{cue} \cdot Q_{ep} = \frac{Ch.d + Ch.ind}{Q_{ep}} \cdot Q_{ep} =$$

$$Q_{ep} = Ch.d + Ch.ind$$

Calculul prețului de cost pe unitate de produs se face după relația:

$$P_{cn} = \frac{P_{tn}}{Q_n} = \frac{P_{cue} Q_n K_n}{Q_n} P_{cue} \cdot K_n$$

Se poate lua drept criteriu de stabilire a cifrelor de echivalență consumul de materiale pe sorturi sau pentru o apreciere mai justă, prețul bazat pe cheltuielile sociale, prețul de vînzare sau orice caracteristică reprezentativă pe produs. (De exemplu

Scanned with OKEN Scanner

în industria confecțiilor, cifrele de echivalență se pot calcula pe baza numărului de împunsături efectuate de mașinile de cusut pentru obținerea produsului finit gata confecționat).

Metoda suplimentării

După această metodă cheltuielile indirecte identificate pe locuri de cheltuieli se repartizează pe produse cu ajutorul unor „chei de repartiție" judicios alese.

Se calculează coeficienți de suplimentare raportînd cheltuielile indirecte, la anumite cheltuieli directe sau la totalul acestora considerat drept bază.

Se cunosc trei variante ale acestei metode:

— *Varianta cu coeficient unic* în care avem un singur coeficient.

— *Varianta cu coeficienți multipli* în care avem mai mulți coeficienți de repartizare (de regulă avem atîți coeficienți cîte secții).

— *Varianta selectivă.* Se folosesc coeficienți multipli stabiliți în mod selectiv în funcție de cele mai caracteristice baze de suplimentare.

1) Varianta coeficientului unic presupune stabilirea unui singur coeficient de suplimentare (K_s) calculat după relația:

$$K_s = \frac{Ch.ind.}{B_1 + B_2 \ldots B_n} = \frac{Ch.ind.}{\sum_{i=1}^{n} B_i}$$

în care:

Ch. ind. = Totalul cheltuielilor indirecte de repartizat;

$B_1, B_2 \ldots B_n$ = nivelul caracteristicii aleasă drept bază de suplimentare pentru fiecare din produsele $P_1, P_2, \ldots P_n$.

Prin înmulțirea coeficientului de suplimentare cu baza de repartizare a fiecărui produs se stabilesc cheltuielile indirecte aferente produselor. Pentru produsul P_1 vom avea:

$$Ch.\ ind.\ P_1 = K_s \cdot B_1$$

iar pentru produsul P_n: cheltuielile indirecte aferente vor fi:

$$\boxed{Ch.ind.P_n = K_s \cdot B_n}$$

Scanned with OKEN Scanner

2) Varianta cu coeficienți multipli comportă stabilirea unor coeficienți de suplimentare diferiți pe secții prin folosirea aceleiași baze de suplimentare.

În principiu metodologia stabilirii coeficientului de suplimentare și a cheltuielilor indirecte aferente fiecărui produs este aceeași.

Astfel cheltuielile indirecte din secția A se repartizează pe produsele acestei secții $P_{A1}...P_{An}$ proporțional cu nivelul bazei de suplimentare $B_{A1}...B_{An}$; cu ajutorul coeficientului de suplimentare

$$K_{sA} = \frac{Ch.ind.\ A}{B_{A1} + B_{A2} + ... + B_{An}} = \frac{Ch.ind.A}{\sum_{i=1}^{n} B_{Ai}}$$

Pe fiecare produs cheltuielile indirecte aferente se stabilesc prin relațiile:

$$Ch.ind.P_{A1} = K_{sA} \cdot B_{A1}$$

$$\boxed{Ch.ind.P_{An} = K_{sA} \cdot B_{An}}$$

Repartizarea cheltuielilor indirecte se realizează la fel în celelalte secții.

3) Varianta selectivă are la bază tot coeficienți de suplimentare ca și în cazul variantelor anterioare. Coeficienții se stabilesc selectiv în funcție de cele mai caracteristice baze de suplimentare. Această variantă realizează o delimitare mai exactă a cheltuielilor indirecte pe secții și pe produs.

Fiecare metodă are particularități și condiții de aplicare diferite în funcție de natura și felul întreprinderii, funcție de complexitatea procesului de producție și de numărul de produse finite.

g. Analiza comparativă în sectorul calculului costurilor pe baza stocului de informații analitice de la contabilitate

Aplicații

În urma operațiunilor de postcalcul, conturile analitice ale contului sintetic —*cheltuielile producției de bază*— prezintă situația redată în schema nr. 12.

Scanned with OKEN Scanner

Folosind analiza comparativă pe verticală ca formă de calcul al contabilității se desprind concluzii importante care reprezintă puncte de plecare pentru luarea deciziilor optime în scopul perfecționării activității economice.

Comparînd prețul de cost unitar (pe tona de produs) la cele trei produse se desprinde concluzia că prin efort propriu întreprinderea a redus costurile în anul 1971 față de 1970. Volumul global al cheltuielilor a sporit ca urmare a sporirii producției, dar *ritmul de creștere a producției este superior ritmului de creștere a cheltuielilor de producție.* La produsul „Țevi pentru instalații" ritmul de creștere a producției în tone este de 10,25% iar ritmul de creștere a cheltuielilor de producție este de 10,22%. La „Țevi sudate pentru construcții" și la „Țevi zincate pentru instalații" situația este asemănătoare.

Analiza comparativă a cheltuielilor pe articole, la cele trei produse arată că există *importante rezerve încă nemobilizate pentru reducerea prețului de cost.*

O importanță deosebită are analiza comparativă a cheltuielilor cu materiile prime și cu salariile directe, cheltuieli care privesc în mod direct obținerea produselor.

În condițiile creșterii producției se observă că au sporit și cheltuielile cu materii prime, dar de exemplu la produsul „Țevi pentru instalații", ritmul de creștere a cheltuielilor cu materiile prime de 6,1 la sută este inferior ritmului creșterii producției de 10,25 la sută, ceea ce înseamnă realizarea măsurilor preconizate pe linia *reducerii consumurilor specifice de materii prime și materiale directe.* Concluzii mai detaliate se pot desprinde în urma cercetării acțiunii factorilor care au determinat fenomenul analizat.

Analiza comparativă ne permite să constatăm, din informațiile contabilității, că materiile prime și materialele directe dețin ponderea cea mai mare la produsul „Țevi zincate pentru instalații" și anume 86,9 la sută, că ele au sporit în anul 1971 față de 1970 cu 31.920.984 lei dar aceasta, în condițiile în care toate celelalte articole de calculație au înregistrat reduceri importante. Pe total și la acest produs, prețul de cost pe tona de produs a fost redus în anul 1971 față de 1970. Aici reducerea cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajului relevă folosirea rațională a

Scanned with OKEN Scanner

utilajelor de producție, efectuarea de reparații de calitate cu cheltuieli minime. De altă parte unele creșteri simțitoare ale costurilor de energie marchează creșterea gradului de mecanizare și automatizare a procesului de producție. Acest fapt se constată și din reducerea costurilor de salarii.

Se observă deci că pe baza datelor oferite de contabilitate, prin analiza lor comparativă se desprind concluzii prețioase pentru conducerile întreprinderilor în orientarea activității lor viitoare. Continuînd analiza deducem că la produsul „Țevi pentru instalații", pierderile din rebuturi au sporit valoric și încă destul de mult, în timp ce la celelalte două produse s-au redus. Reducerea cea mai substanțială a fost obținută la produsul „Țevi zincate pentru instalații" și anume de la 1.693.416 în 1970, la 1.138.800 adică cu 554.616, ceea ce reprezintă 0,7%. Dimpotrivă la produsul „Țevi pentru instalații" pierderile din rebuturi au sporit de la 1.988.020 lei, în anul 1970, la 2.628.156 lei, adică cu 640.136, ceea ce reprezintă o creștere de 0,3%. Efortul trebuie sporit pentru ca pierderile din rebuturi să fie reduse continuu și chiar să fie complet înlăturate. Studiul cheltuielilor generale indică o reducere a lor la produsele „Țevi sudate pentru construcții" și la „Țevi zincate pentru instalații", în 1971 față de 1970. La produsul „Țevi pentru instalații" ele au sporit de la 10.200.048 lei în 1970 la 12.994.776 în 1971, adică cu 1,2%, raportat la totalul prețului de cost complet.

La articolul „Cheltuieli generale ale secțiilor de producție" se observă o sporire în anul 1971 la produsele „Țevi pentru instalații" și „Țevi zincate". Creșterea acestor costuri este numai parțial justificată. Ca regulă generală ele se reduc continuu. Și articolul „Cheltuieli de desfacere" indică rezerve de reducere a prețului de cost.

Datele contabilității în cazul examinat sînt un bogat stoc de informații pentru analiza comparativă și pentru elaborarea calculelor previzionale și a deciziilor de mare randament (vezi fig. nr. 19).

Mașinile de contabilizat, ordinatoarele etc., vin în sprijinul tratării operative și multilaterale a informațiilor provenite de la sectoarele de calcul ale contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 12

Situația analitică a cheltuielilor de producție după datele contabilității 1970—1971

Articole de calcul	500 01 Țevi pentru instalații				500 02 Țevi sudate pentru construcții				500 03 Țevi zincate pentru instalații			
	1970		1971		1970		1971		1970		1971	
	Costuri	%	Costuri	%	Costuri	%	Costuri	%	Costuri	%	Costuri	%
1. Materii prime și materiale directe	105 047 244	79,3	111 550 716	76,4	94 677 972	79,4	103 862 368	82,7	91 781 160	81,3	123 702 144	86,9
2. Energie și combustibil tehnologic	2 914 296	2,2	4 380 264	3,0	2 742 552	2,3	1 887 456	1,5	2 032 044	1,8	2 847 000	2,0
3. Salarii directe	2 384 424	1,8	3 066 180	2,1	2 027 100	1,7	2 894 900	2,3	2 257 836	2,0	1 565 844	1,1
4. Chelt. cu întreț. și funcț. utilajelor	6 225 996	4,7	6 424 380	4,4	5 723 804	4,8	4 781 568	3,8	6 660 624	5,9	5 409 300	3,8
5. Chelt. gen. ale secț. de producție	3 178 232	2,4	4 234 248	2,9	2 861 796	2,4	1 761 620	1,4	5 305 920	4,7	5 409 300	3,8
6. Chelt. gen. ale întreprinderii	10 200 048	7,7	12 994 776	8,9	8 823 688	7,4	8 430 660	6,7	2 596 512	2,3	1 708 200	1,2
7. Pierderi din rebuturi	1 988 020	1,5	2 628 156	1,8	1 788 624	1,5	1 508 960	1,2	1 693 416	1,5	1 138 800	0,8
8. Cheltuieli de desfacere	529 896	0,4	730 080	0,5	596 244	0,5	503 388	0,4	564 456	0,5	569 412	0,4
9. Total preț de cost complet	132 468 156	100	146 008 800	100	119 241 780	100	125 630 920	100	112 891 968	100	142 350 000	100
10. Producția în tone	34 176	—	37 680	—	22 764	—	24 036	—	22 368	—	28 212	—
11. Prețul de cost complet per tonă	3 876	—	3 875	—	5 238	—	5 227	—	5 047	—	5 045	—

PREZENTAREA COMPARATIVĂ A COSTURILOR

PRODUSULUI: ȚEAVĂ NEAGRĂ PENTRU INSTALAȚII

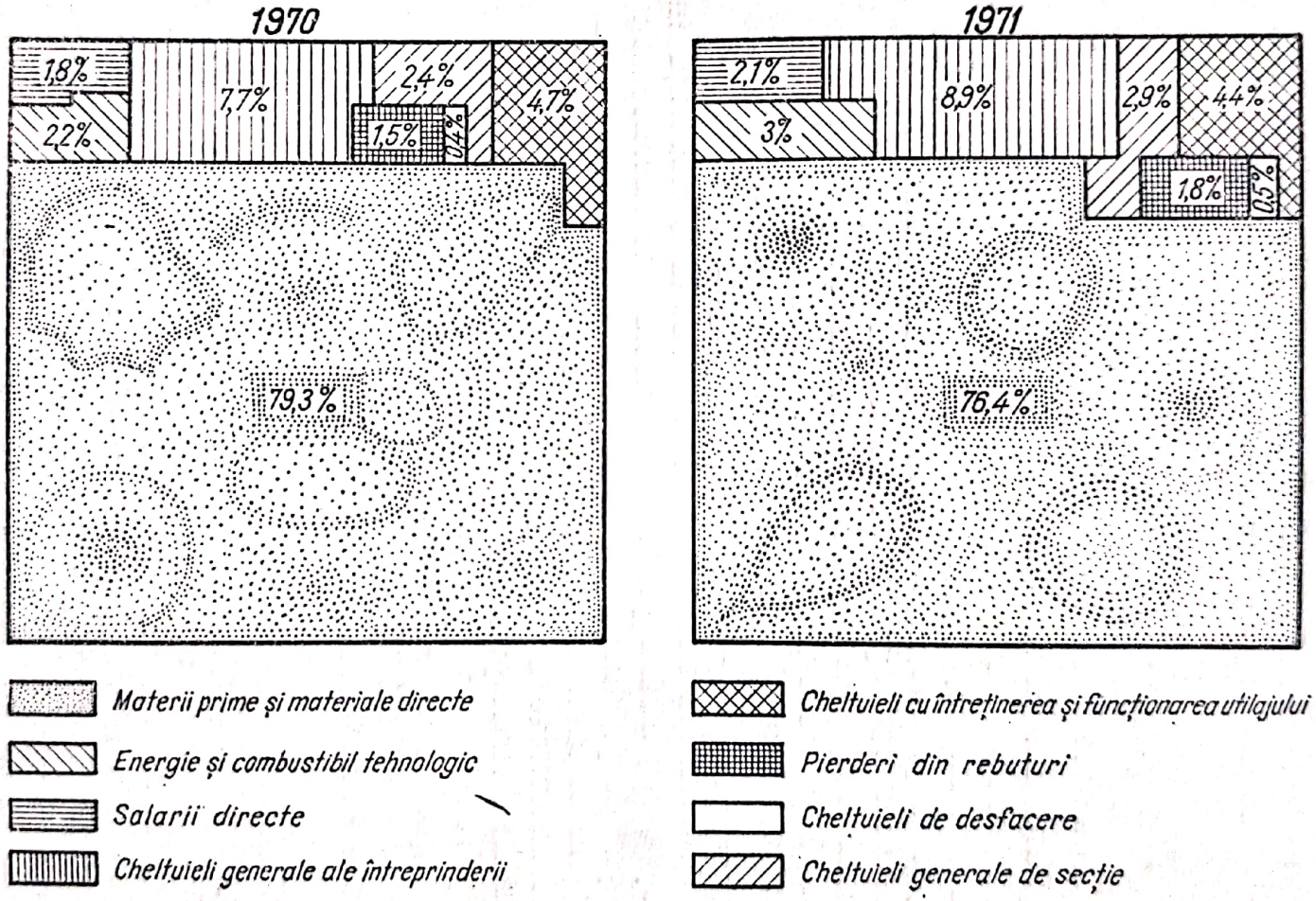


Fig. 19

3. CHELTUIELILE DE PRODUCȚIE ȘI CALCULUL PREȚULUI DE COST ÎN AGRICULTURĂ

a. Particularități ale producției și calculației prețului de cost în agricultură

Producția în agricultură este formată din producția vegetală, animală, industrială și prestarea de servicii, iar prin natura ei se deosebește de cea din industrie.

Una din particularitățile producției agricole, spre deosebire de producția industrială, constă în faptul că în agricultură, în afară de mașini, unelte și alte mijloace de producție, principalul mijloc de producție este pămîntul. Fără pămînt nu se poate concepe producția agricolă. Dacă celelalte mijloace de producție se uzează și apoi se înlocuiesc, pămîntul nu poate fi înlocuit însă; în condițiile dezvoltării tehnicii, el devine din ce în ce mai productiv. Creșterea continuă a fertilității solului se realizează prin aplicarea metodelor raționale în agricultură.

O altă particularitate care exercită o influență însemnată asupra organizării producției agricole este neconcordanța dintre timpul de producție și timpul de muncă. Această particularitate determină caracterul sezonier al producției agricole și o anumită discontinuitate în consumul de muncă vie și muncă materializată în diferite perioade ale anului. Neconcordanța dintre timpul de producție și timpul de muncă în producția agricolă a condus la dispute asupra calculării prețului de cost. S-a susținut imposibilitatea calculării prețului de cost efectiv al producției agricole în timpul anului. Alții au susținut contrariul.

În contabilitate, unele mijloace economice specifice producției agricole prezintă particularități sub aspectul existenței și mișcării lor. De exemplu, terenul se înregistrează numai în evidența tehnic-operativă, deoarece nu are valoare și nu are valoare întrucît nu este un produs al muncii. În calculele contabilității se evidențiază numai îmbunătățirile funciare aduse solului, care constituie investiții capitale (desecări, îndiguiri, amenajări pentru irigat, lucrări de conservare a solului etc.).

Spre deosebire de industrie, mijloacele circulante ale întreprinderilor agricole se consumă treptat și inegal în cursul ciclu-

Scanned with OKEN Scanner

lui de producție, care este lung și se recuperează, de regulă, o singură dată pe an, adică la recoltare.

De asemenea o parte din producție reintră în procesul de muncă în vederea obținerii unei noi producții ca: semințe, material săditor, furaje, gunoiul de grajd etc.

În funcție de aceste particularități se organizează și contabilitatea întreprinderilor agricole care ține seama în primul rînd de gradul de specializare a întreprinderii. Cunoașterea nomenclaturii producției e necesară pentru a organiza contabilitatea pe fiecare cultură sau specie de animale. Nomenclatura producției poate varia în limite mari, de la o singură cultură la un număr mai mare sau de la o specie de animale la mai multe. În același timp avem în vedere și faptul că în agricultură se obțin culturi unice, culturi intercalate, culturi duble, culturi pentru semințe selecționate și seminceri.

Realizarea de culturi intercalate cum ar fi: fasole, pepeni, dovleci etc. în culturile de porumb sau livezi de pomi, necesită o organizare deosebită a cheltuielilor de producție. Cheltuielile cu aratul ori îngrășămintele privesc de exemplu numai cultura de bază.

La culturile duble se întocmesc calculații de preț de cost separat.

Caracterul sezonier și de lungă durată a ciclului de producție, varietatea producției agricole, faptul că producția se obține la perioade și în proporții diferite, potrivit cu natura plantelor și animalelor, precum și interdependența dintre ramurile de producție, și altele, impun calculul prețului de cost în agricultură la etape diferite. Astfel, pentru producția vegetală se calculează prețul de cost la sfîrșitul trimestrului cînd a avut loc recoltarea; pentru producția animală, în fiecare trimestru (pentru acele categorii de animale cu producție ritmică); pentru producția industrială, prețul de cost se stabilește trimestrial sau la sfîrșitul anului.

În vederea determinării prețului de cost la nivelul fermei se deschide o fișă numită „Specificare". Această fișă se întocmește pentru fiecare cultură, grup de culturi, categorii și specii de animale, activități industriale. În fișa „Specificare" sînt concentrate toate cheltuielile de producție din „Registrul jurnal pentru urmărirea realizării planului de venituri și cheltuieli".

Scanned with OKEN Scanner

Iată un model:

Specificarea	U.M.	Plan	Realizat
Suprafața	ha	300	300
Producția totală	tone	900	910
Producția medie	kg/ha	3.000	3.033
Cheltuieli pe ha	lei	2.296	2.415
Preț de cost	lei/t	765	730

Denumirea culturilor: porumb neirigat

	Total cheltuieli	din care					
		Salarii	Materii și materiale	Serv. prestate de terți	Amortizare	Alte chelt. + CAS	Cheltuieli anticipate
PLAN ANUAL	689.000	260.000	279.000	30.000	—	90.000	30.000
Centralizator nr. 3	206.253	—	147.000	12.000	—	17.253	30.000
Centralizator nr. 5	327.000	243.000	—	15.000	—	69.000	—
Centralizator nr. 7	45.869	—	—	45.869	—	—	—
Total	579.122	243.000	147.000	72.869	—	86.253	30.000
Cheltuieli comune fermă	37.400						
Cheltuieli aprovizionare	6.000						
Chelt. sect. economic	102.100						
TOTAL CHELTUIELI	724.622						
Se scade producția secundară	64.400						
Cheltuieli cu produsul principal	664.222						

Scanned with OKEN Scanner

În cooperativele agricole de producţie nu avem încă o metodologie definitivă de calcul a preţului de cost. Stabilirea unei metodologii este impusă de necesitatea adîncirii gestionării, a identificării rezervelor interne de reducere a consumaţiunilor de valori şi de sporire a producţiei. Introducerea unei calculaţii a preţului de cost întîmpină încă unele greutăţi cu privire la evaluarea muncii vii şi a lucrărilor executate de I.M.A., a căror plată se face în natură.

Pornind de la definirea conţinutului ştiinţific al preţului de cost, ca indicator ce exprimă în formă bănească echivalentul mijloacelor de producţie şi valoarea produsului creat de muncă necesară, considerăm că evaluarea muncii vii, care urmează a fi inclusă în preţul de cost să se facă pe baza unor tarife şi norme unitare pentru întregul sector agricol cooperatist.[1]

Privind produsele predate pentru lucrările executate de I.M.A. considerăm că pot fi evaluate la preţ de livrare, întrucît reprezintă o cheltuială reală.

În funcţie de particularităţile procesului de producţie, evidenţa cheltuielilor se ţine pe obiecte şi articole de calculaţie, iar pentru producţia ajutătoare, pe feluri de lucrări sau activităţi.

Cheltuielile de producţie în agricultură se evidenţiază descentralizat. Pentru fiecare cultură sau grup de culturi şi pentru categoriile de animale, care constituie obiecte de calculaţie, se întocmesc, la nivelul fermelor, specificaţii de calcul.

La nivelul sectorului economic al întreprinderii, înregistrarea cheltuielilor de producţie se ţine global, valoric pe fiecare fermă sau sector de deservire.

Cheltuielile sectoarelor de deservire (sectorul aprovizionării, desfacerii, transportului, sectorul hidroamelioraţie) se decontează trimestrial la preţul de decontare, asupra fermelor ce au reclamat serviciile respective.

Repartizarea cheltuielilor sectorului economic asupra fermelor şi sectoarelor de deservire se face *luînd ca bază de calcul volumul cheltuielilor directe.*

b. Metode de calcul privind preţul de cost în agricultură

Alegerea metodelor de calcul se face în funcţie de caracterul omogen sau eterogen al producţiei. Sînt cunoscute:

— metoda diviziunii simple;

---

[1] Prof. dr. doc. D. Rusu şi colaboratorii, *Contribuţii la problema elaborării unei metodologii de calcul a preţului de cost în C.A.P.*; Revista Evidenţa Contabilă nr. 5, 1967, pag. 34.

Scanned with OKEN Scanner

— metoda valorii rămase;
— metoda coeficienților;
— metoda cifrelor echivalente.

Metoda diviziunii simple. Această metodă își găsește aplicarea la acele culturi, categorii sau specii de animale și activități industriale, de la care se obține un singur produs principal, fără producție secundară, cum e cazul la pășuni, porumb-siloz etc.

Prețul de cost se obține prin raportarea volumului total de cheltuieli la cantitatea de produse obținute.

$$P.c.ef. = \frac{Ch.p}{P}$$

$Ch.p.$ = cheltuieli de producție
P = producția în unități naturale.

Metoda valorii rămase. Se folosește în acele subramuri de producție agricolă de la care se obține un singur produs principal și unul sau mai multe produse secundare. Această metodă este foarte mult folosită și indicată prin metodologia actuală de calcul al prețului de cost. Metoda valorii rămase se aseamănă mult cu metoda diviziunii simple și ea constă în următoarea operațiune:

$$Pc = \frac{Ch.p - S}{P}$$

$Ch.p$ = cheltuielile de producție
S = valoarea producției secundare
P = produsul principal la unități naturale.

Producția secundară se exprimă în prețuri convenționale.

În cazul cînd se obține un singur produs principal și mai multe produse secundare, formula de calcul a prețului de cost va fi:

$$Pc = \frac{Ch.p - (S_1 + S_2 + \dots S_n)}{P}$$

Exemplu: Cheltuieli de producție la cultura „Grîu pentru boabe" lei 128.500. Producția obținută 160 tone boabe grîu, 75 tone

Scanned with OKEN Scanner

paie și 10 tone pleavă. Prețul convențional al paielor și plevei = = 10 lei/tonă.

$$Pc = \frac{Chp - S}{P} = \frac{128.500 - 850}{160} = 797{,}81 \text{ lei/tonă.}$$

Valoarea producției secundare s-a determinat astfel:

75 t × 10 = 750
10 t × 10 = 100
Total 850

Metoda coeficienților. Se folosește în acele subramuri de producție agricolă de la care se obțin mai multe produse principale și mai multe produse secundare. Producția secundară nu se evaluează în prețuri convenționale. Pentru fiecare produs se fac calculații:

$$\boxed{Pc \text{ efectiv} = \frac{Chp}{C.P.} \cdot Ppl.}$$

Chp = cheltuieli de producție
C.P. = cheltuieli planificate ale producției
Ppl = prețul planificat.

În această metodă se cer mai multe lucrări:

1) Stabilirea valorii producției la preț planificat;

2) Stabilirea coeficientului dintre cheltuielile efective și cele planificate ale producției;

3) Calculul prețului de cost efectiv.

Exemplu:

Pentru a calcula prețul de cost efectiv luăm aceleași date din exemplul de mai sus completîndu-le cu prețul planificat al produselor:

— boabe grîu = 1.000 lei/t
— paie și pleavă = 10 lei/t

a) 160 t grîu × 1.000 = 160.000 lei
75 t paie × 10 = 750 lei
10 t pleavă × 10 = 100 lei
160.850 lei

b) $\frac{128{,}500}{160.850} = 0{,}798$

Scanned with OKEN Scanner

Prețul de cost va fi: 1.000 × 0,798 = 798 lei tona de grîu.

Metoda cifrelor de echivalență. Se folosește în acele subramuri unde se poate lua un produs ca bază, adică un etalon. Această metodă își găsește aplicare în subramurile de producție zootehnică și vegetală.

Esența acestei metode poate fi redată prin relația:

$$Pc = \frac{Ch_p - S}{P_1 + (P_2 \times K)}$$

unde:

Ch_p = cheltuieli de producție
S = producția secundară
P_1 = cantitatea de produse I
P_2 = cantitatea de produse II
K = indicele de echivalență

Exemplu: Cheltuielile cu întreținerea și furajarea bovinelor de producție însumează lei 43.600; producția de lapte este de 30.000 litri; producția secundară este de lei 4.000 iar producția de viței 30 de bucăți. Se stabilește că valoarea unui vițel reprezintă cît costul a 100 litri lapte.

Deci:

$$Pc = \frac{43.600 - 4.000}{30.000 + (30 \times 100)} = \frac{39.600}{30.000} = 1{,}20 \text{ lei}$$

Prin urmare costul unui litru de lapte este 1,20 lei iar prețul de cost al unui vițel va fi:

$$1{,}20 \times 100 = 120 \text{ lei.}$$

4. PARTICULARITĂȚI ALE CALCULAȚIEI ÎN UNITĂȚILE DE TRANSPORT

Prin legăturile multiple și variate ce le realizează, transporturile participă activ la dezvoltarea și diversificarea producției materiale, la îndeplinirea acțiunilor social-culturale și în cele din urmă la dezvoltarea economiei naționale.

Obținerea acestor prestații necesită executarea succesivă a mai multor operațiuni (pregătire tehnică și comercială, încărcare — descărcare și deplasare) al căror tot formează procesul de transport, sinonim cu procesul de producție.

Scanned with OKEN Scanner

Producția întreprinderilor de transport se concretizează printr-o diversitate relativ redusă a prestațiilor. Acestea se măsoară în unități naturale cu ajutorul unor indicatori specifici: tonă-km, călător-km., tonă-milă și călător-milă.

Deoarece în cadrul acestei ramuri majoritatea întreprinderilor efectuează atît transporturi de mărfuri, cît și transporturi de călători, pentru aprecierea activității lor sub toate aspectele, s-a impus necesitatea folosirii unui indicator generalizator, numit tonă-km convențională, sau tonă-milă convențională.

Acest indicator se obține prin transformarea călătorilor-km sau călătorilor-milă în unități echivalente cu ajutorul unui coeficient (K) dat de raportul între prețul unitar constant pe călător-km sau călător-milă și prețul unitar constant pe tonă netă-km sau tonă netă-milă.

Coeficientul diferă în funcție de ramura de transport. Astfel, în transportul feroviar acesta este 0,5757 $\left(\frac{1,9}{3,3}\right)$ iar în transportul auto 0,1335 $\left(\frac{4,5}{33,7}\right)$

$$\text{T-km convenționale} = \text{Tone nete-km} + \text{călători km} \times \text{K}$$

Consumațiunile de valori ocazionate de efectuarea procesului de transport și obținerea prestațiilor poartă denumirea de „cheltuieli de exploatare".

Respectînd principiile generale ale evidențierii cheltuielilor de producție și ale calculului prețului de cost, contabilitatea transporturilor este în același timp și sub tutela unor cerințe specifice ale acestei activități, care, la rîndul lor, diferă de la o ramură de transport la altă ramură.

În transportul feroviar, la obținerea prestațiilor, participă mai multe activități (mișcarea, tracțiunea, vagoanele etc.) din care cauză gruparea cheltuielilor de exploatare are loc mai întîi pe capitole (activități), în cadrul cărora elementele de cheltuieli se grupează pe *articole de calculație*.

Contul *Cheltuielile activității de bază* se desfășoară pe conturi de gradul II, corespunzător activităților (capitolelor respective): tracțiune Diesel-electrică, tracțiune cu aburi, revizie-vagoane, mișcare și comercial, telecomandă, reparații, întreținere etc.

Cu ajutorul acestor conturi se evidențiază și se urmăresc cheltuielile de exploatare aferente fiecărui fel de activitate.

Scanned with OKEN Scanner

Structura și conținutul articolelor de calculație pe care se grupează elementele de cheltuieli sînt diferențiate pe activități. De exemplu, la capitolul „tracțiune cu aburi", vom face cunoștință cu următoarele articole de calcul: salariile echipelor de locomotive, combustibil, lubrifianți, operații de pregătire a locomotivelor alimentate cu apă, reparații cu ocazia spălărilor, diverse reparații planificate și cheltuielile secțiilor de producție. Din aceste cauze contabilitatea analitică a cheltuielilor de exploatare nu poate fi organizată pe feluri de prestații (transport de mărfuri, transport de călători, mesagerii etc.). La celelalte ramuri de transport (auto, fluviale, maritime, aeriene) nu vom întîlni același grad de complexitate a procesului de transport: factorii care participă la obținerea prestațiilor nu formează activități distincte organizate pe principiul gestiunii economice proprii, ci sînt folosiți și coordonați de una și aceeași întreprindere.

În aceste condiții contabilitatea analitică a cheltuielilor de exploatare este organizată pe cele două feluri de prestații (transportul de mărfuri și transportul de călători) în cadrul cărora cheltuielile se colectează pe articole de calculație. În transportul auto vom întîlni următoarele articole de calculație: carburanți și lubrifianți, anvelope și camere auto, materiale directe, amortizarea autovehiculelor, salarii directe și contribuții, cheltuieli de întreținere și reparații curente la mijloacele de transport, cheltuielile secțiilor de producție și cheltuieli generale.

La transportul naval (fluvial și maritim) și aerian nu vom întîlni articolul de calculație „anvelope și camere", în schimb se vor folosi o serie de articole de calculație specifice acestor ramuri de transport, ca de exemplu: cheltuieli pentru remorcare cu mijloace străine, cheltuieli pentru protecția navigației, cheltuieli de utilizare a infrastructurii (întreținerea aeroporturilor) și alte cheltuieli indirecte care privesc navele de călători și mărfuri și care nu se pot repartiza direct pe feluri de prestații (asigurarea navelor, taxe portuare, taxe de aterizare, comisioane, cheltuieli de repartizare, cheltuieli pentru reclame etc.).

Participarea mai multor activități la obținerea prestațiilor în transportul feroviar, caracterul eterogen al articolelor de calculație pe care se grupează cheltuielile fiecărui fel de activitate, precum și alte aspecte degajate din complexitatea acestei ramuri de transport, nu permit evidențierea și colectarea fiecărui element de cheltuială în mod distinct pe cele două traficuri.

Scanned with OKEN Scanner

Caracterul comun chiar și al unor cheltuieli directe pledează pentru calculul prețului de cost pe unitate echivalentă de prestații, tona-km convențională, lucru pe care-l indică de altfel și normativele în vigoare.

Prețul de cost pe tonă-km convențională, rezultat din raportarea totalului cheltuielilor de exploatare, colectate în contul *Cheltuielile activității de bază* la totalul tonelor-km convenționale, care reprezintă producția globală la nivelul Direcției regionale C.F.R. sau al Ministerului transporturilor $\left(Pc = \frac{ch}{T.\ km.cv.}\right)$, este influențat de cota parte a cheltuielilor privind transportul mărfurilor în traficul de regie proprie, transportul poștei și bagajelor în cadrul sistemului și transportul gratuit al salariaților, pensionarilor și membrilor familiilor lor, prestații care nu se includ în calculul producției globale.

Exemplificăm în continuare calculul prețului de cost pe tona-km convențională la nivelul unei Direcții regionale, la sfîrșitul unui an de gestiune:

Prestații efectuate

Călători-km .....1.600.000 mii × 0,5757 = 921.000 mii
Tone nete km ..... 3.600.000 mii
Tone km. convenționale ..... 4.521.000 mii
Cheltuieli de exploatare din conturile *Cheltuielile activității de bază* ..... = 650.000 mii lei

$$c = \frac{650.000 \text{ mii}}{4.521.000 \text{ mii t.km.conv.}} = 0{,}14 \text{ lei/T km convențională.}$$

Necesitățile de informare, de reportare cît și cele de calcul și analiză comparativă, pe linia obiectivelor sistemului informațional din această ramură, impun calcularea prețului de cost și pe unități naturale de prestații: călător-km și tonă-netă-km.

Această operațiune se obține pe calea repartizării întregului volum de cheltuieli pe cele două traficuri după anumite criterii convenționale.

Astfel, o parte din cheltuielile de exploatare care pot fi identificate ca fiind în raport direct față de prestația respectivă (cheltuieli pentru întreținerea stațiilor de călători, reparațiile și deservirea vagoanelor de călători, cheltuielile serviciului comercial,

Scanned with OKEN Scanner

întreținerea stațiilor de mărfuri și triaj, reparația vagoanelor de marfă etc.) se repartizează integral asupra traficului de călători sau de mărfuri.

O altă parte de cheltuieli se repartizează pe cele două feluri de prestații după anumiți indicatori specifici fiecărui fel de activitate și fiecărui articol de calculație.

Deoarece unele trenuri (reduse ca număr) au un caracter mixt, transportînd simultan călători și mărfuri, cheltuielile de exploatare trebuie delimitate și repartizate pe traficul respectiv. În acest sens se ia în considerare indicatorul tona-brută-km, în funcție de care se stabilește numărul de tren-km pentru călători și pentru mărfuri, elemente care stau la baza repartizării cheltuielilor de exploatare.

Exemplu: Dacă la o regională parcursurile trenurilor de călători au fost de 2.610 milioane tone-brute-km din care 70 milioane tone-brute-km reprezintă transport de mărfuri efectuat cu vagoane de marfă, atunci din numărul total de 5.025 mii tren km călători, se atribuie cota parte transportului de mărfuri $\frac{70}{2.610} \times 5.025$ mii$=$ $=$ 135 mii tren km mărfuri.

Cheltuielile de regie afectează traficul de călători și cel de mărfuri proporțional cu salariile direct productive, cheltuielile directe sau alte criterii.

Pe feluri de activități, prețul de cost se determină pe unități de prestații corespunzătoare (tracțiune-vagoane etc.) fără ca acesta să mai primească prin repartizare cota de cheltuieli generale ale direcției regionale, deoarece producția realizată la aceste activități nu se decontează.

În cadrul celorlalte ramuri de transport (rutiere, navale, aeriene) prețul de cost se calculează mai întîi pe unități naturale (tonă-netă-km, călător-km, milă-km) și apoi pe unități convenționale, folosindu-se procedeul calculului direct și alte procedee, întîlnite și în industrie.

Se impune o remarcă pentru prețul de cost în transportul auto. Acesta, stabilindu-se la nivelul întreprinderii de prestații, nu cuprinde toate cheltuielile care concură în mod direct sau indirect la efectuarea transportului (chelt. direcției generale de transport auto, cheltuieli pentru întreținerea și reparația capitală a drumurilor publice etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de calcul în transportul auto:

$$\text{Pc. tone-nete km} = \frac{\text{ch}}{\text{tone-km}} = \frac{2.688 \text{ mii lei}}{3.669 \text{ mii}} = 0{,}7327$$

$$\text{Pc. călător km} = \frac{\text{ch}}{\text{călători-km}} = \frac{745 \text{ mii lei}}{2.631 \text{ mii}} = 0{,}2832$$

Transformarea prestațiilor în tone-km convenționale:

Călători-km $263 \times 0{,}1335 = 351$ mii
Tone nete km $= 3.669$ mii
Tone km convenționale 4.020 mii

$$\text{Pc. tonă-km. conv.} = \frac{\text{ch}}{\text{tone km. conv}} = \frac{2.688 + 745}{4.020} =$$

$$= \frac{3.433}{4.020} = 0{,}854 \text{ lei tona-km convențională.}$$

Prețul de cost efectiv pe unitate de prestații se compară cu prețul de cost planificat. De asemenea se compară cheltuielile efective cu cele planificate (recalculate în funcție de volumul prestațiilor realizate), pe elemente structurale, în vederea stabilirii economiilor sau depășirilor.

5. UNELE OPERAȚIUNI SPECIFICE DE CALCULAȚIE ÎN CONTABILITATEA COMERCIALĂ

Mișcările de valori exprimabile în bani deschid disciplinei noastre *poarta de intrare în orice domeniu de activitate creatoare de valori.*

Principiile generale ale contabilității se extind și asupra domeniului circulației mărfurilor.

Circulația mărfurilor include atît circulația mijloacelor de producție, cît și circulația obiectelor de consum. Prima formă este cunoscută sub denumirea de aprovizionare tehnico-materială și se realizează prin intermediul unor întreprinderi, oficii sau baze specializate. Cea de-a doua îmbracă forma comerțului, prin intermediul căruia bunurile de consum trec pe calea vînzării-cumpărării din sfera producției în sfera consumului individual. În sfera circulației mărfurilor se include și comerțul exterior.

Scanned with OKEN Scanner

Fenomenele economice și relațiile juridice care dau naștere la mișcări de valori în economia comerțului sînt generate de ansamblul activităților ce au loc în cadrul planului circulației mărfurilor și ambalajelor, în cadrul planului cheltuielilor de circulație, a planului de casă, a planului de împrumuturi.

În organizarea și în dezvoltarea lui, comerțul modern impune muncă de concepție, operativitate și eficiență. În procesul de conducere și administrație, informația economică în general, și informația contabilă în special, îndeplinește sarcini de mare importanță.

Fluxul informațional-contabil din comerțul socialist, ca parte componentă principală a sistemului informațional-economic, este adaptat cerințelor de calcul și urmărire a indicatorilor calitativi ce caracterizează viața întreprinderilor și organizațiilor comerciale, proporțiile dezvoltării acestora și a întregii ramuri (fondul de mărfuri, aprovizionarea, desfacerea, stocurile, cheltuielile de circulație, rentabilitatea, dezvoltarea rețelei comerciale etc.).

Măsura în care au fost îndepliniți acești indicatori localizați pe întreprinderi și organizații comerciale, pe forme și sisteme comerciale și la nivelul economiei comerțului, constituie principalul obiectiv al contabilității.

Controlul asupra existenței și mișcării mărfurilor și ambalajelor în vederea prevenirii acțiunilor de sustragere, distrugere sau risipă, neglijență etc. constituie un alt obiectiv al contabilității. Asigurarea integrității proprietății socialiste în sfera circulației mărfurilor ridică unele probleme cu un grad de dificultate destul de pronunțat dat fiind particularitățile și inconvenientele existente în această ramură (gradul de dispersare a unităților și sistemul centralizat de conducere și administrație, deverul mare, diversitatea excesivă a sortimentelor, lipsa mijloacelor moderne de evidență și informare etc.).

Informarea operativă și oglindirea corectă a faptelor ce decurg din secțiunile planului circulației mărfurilor au implicații și asupra extinderii și consolidării gestiunii economice proprii, metodă ce tinde să se generalizeze la nivelul tuturor unităților în cadrul cărora au loc acte de comerț. Reflectarea mișcărilor de valori și calcularea veniturilor obținute de organizațiile comerciale din rabaturi (adaosuri), a cheltuielilor de circulație ocazionate cu aprovizionarea, păstrarea și desfacerea mărfurilor, justa stabilire a beneficiului și a rentabilității, decontarea cu bugetul sta-

Scanned with OKEN Scanner

tului etc. sînt obiective ale contabilității pe linia gestiunii economice proprii.

Atingerea acestor obiective devine posibilă numai în condițiile unei organizări științifice, care în mod obligatoriu trebuie să aibă în vedere influența principalelor particularități ce formează însăși specificul acestei ramuri (formele comerțului, sistemele comerciale și structura organizatorică internă, sistemul prețurilor și condițiile de livrare a mărfurilor, structura mijloacelor economice și modalitatea de finanțare și creditare).

Formele sociale ale producției determină și formele de schimb. Comerțul de stat și cel cooperatist sînt cele două forme prin care se realizează circulația mărfurilor. Indiferent de forma în care ne găsim, de sistemele comerciale (sistemul MCI, CENTROCOOP, UCECOM, și ale altor ministere) și de subramurile acestora (comerțul en-gros, circulația cu amănuntul, alimentația publică, contractări și achiziții etc.) contabilitatea comercială trebuie ținută într-o deplină unitate metodologică izvorîtă din politica economică unitară în domeniul comerțului pe întreaga economie.

În cadrul sistemului de calcul contabil digrafic, semnalăm un aspect particular ce se referă la evidențierea distinctă a mărfurilor și realizării lor, de aceea a ambalajelor și realizării acestora.

Conturile ce se folosesc pentru evidențierea și urmărirea existentului și mișcării acestor valori materiale pe locuri de păstrare, în depozite, în magazine, în localuri de consum etc., sînt conturi de mijloace economice („Mărfuri în depozite", „Mărfuri în unitățile de vînzare cu amănuntul", „Mărfuri în unitățile de alimentație publică") ce se remarcă prin caracterul omogen al mijloacelor circulante ce formează conținutul lor economic.

În contabilitatea curentă mărfurile și ambalajele se evaluează astfel:

Mărfurile și ambalajele aflate în depozite, în unitățile de desfacere cu amănuntul sau de alimentație publică, la preț de vînzare cu amănuntul, respectiv preț de alimentație publică. Deoarece aceste mijloace, evaluate la preț de vînzare cu amănuntul, mai cuprind și alte elemente ce nu pot fi considerate drept mijloace, calculul contabil digrafic este chemat să determine exact existentul și mișcarea acestor elemente. Diferența între prețul de cumpărare (prețul de vînzare cu ridicata) și prețul de vînzare cu amănuntul sau de alimentație publică și rabat (adaos) comercial, bonificație etc., este preluată cu ajutorul conturilor respective de

Scanned with OKEN Scanner

regularizare (conturi rectificative de pasiv contra activ). Momentul cumpărării mărfurilor (momentul aprovizionării) se consideră recepția mărfurilor consemnate în documentele respective. Iată un exemplu:

Se evidențiază intrarea următoarelor valori materiale:
Mărfuri în valoare de 100.000 lei, rabat 10%
Ambalaje în valoare de 8.000 lei, bonificație 12%.

			D	C
1				
Mărfuri în depozit	=	Următoarele	100.000	—
		Furnizori		90.000
		Rabat		10.000
2				
Ambalaje	=	Următoarele	8.000	—
		Furnizori		
		Bonificație		960

Mărfurile aflate la organizațiile de contractări, achiziții și recepționări se evaluează la prețurile de cumpărare sau la prețurile de înregistrare după specificul acestor organizații.

Sînt semnalate situații cînd prețul de vînzare cu amănuntul, de alimentație publică, pe lîngă rabat (adaos) comercial, mai conține și diferență bugetară și impozit pe circulația mărfurilor, situație în care calculul contabil apelează la conturile respective.

Cel mai de seamă indicator al activității comerciale, volumul desfacerilor, este reflectat în contabilitate cu ajutorul conturilor de realizări din vînzarea mărfurilor. Aceste conturi servesc pentru controlul îndeplinirii planului de desfacere (rulajul creditor) și pentru stabilirea rezultatelor obținute.

Momentul vînzării mărfurilor se consideră data încasării numerarului sau data introducerii în bancă a documentelor spre încasare.

Ca principiu general, volumul desfacerii mărfurilor se înregistrează în conturile de realizări, la prețul de vînzare cu amănuntul sau de alimentație publică. După degrevarea gestiunii de valoarea mărfurilor livrate, soldul creditor al acestor conturi reprezintă rabatul (adaosul) comercial aferent mărfurilor vîndute, sursă principală de venituri pentru organizațiile comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Mărfurile aflate în depozite se livrează unităților de desfacere cu amănuntul; rabat cedat 8%:

		D	C
1			
Următoarele	= Venituri din activitatea de bază	—	100.000
Clienți		92.000	
Rabat (adaos) comercial (rabat cedat)		8.000	
Se înregistrează livrarea și realizarea mărfurilor			
2			
Următoarele	= *Mărfuri în depozite*	—	100.000
Venituri din activitatea de bază (preț de vînzare cu ridicata + rabat cedat)		98.000	
Rabat (adaos) comercial (rabat reținut)		2.000	
Se descarcă gestiunea cu valoarea mărfurilor vîndute			

D	Mărfuri	C
100.000		100.000

D	Venituri	C
	96.000	100.000

D	Rabat	C
8.000		10.000
2.000		

Deoarece contabilitatea mărfurilor în depozite este ținută valoric și cantitativ, determinarea rabatului aferent mărfurilor vîndute este posibilă în fiecare factură-talon emisă, spre deosebire de comerțul cu amănuntul unde evidența în magazinele de desfacere este ținută global-valoric și unde rabatul aferent mărfurilor vîndute se determină după metoda coeficientului mediu.

Obiectul calculului economic contabil în comerț îl formează elementele componente ale prețului de vînzare cu amănuntul (preț de cost comercial, preț de vînzare cu ridicata, rabatul — adaosul — comercial etc.).

Beneficiul sau pierderea din activitatea comercială se stabilește la sfîrșitul perioadelor de gestiune prin micșorarea rabatului comercial din soldul conturilor de realizări cu valoarea cheltuielilor aferente mărfurilor vîndute.

Scanned with OKEN Scanner

În bilanţ elementele de activ primesc o valoare estimată astfel:

Mărfurile aflate în gestiunea depozitelor cu ridicata şi a celor de repartizare şi în gestiunea unităţilor de desfacere cu amănuntul inclusiv a unităţilor de alimentaţie publică, la preţul de vînzare cu amănuntul (respectiv preţul de alimentaţie publică), din care se deduce suma rabatului (adaosului) comercial.

Mărfurile aflate la organizaţiile de contractări, achiziţii şi recepţionări se trec în activul bilanţului la preţurile de cumpărare sau la preţurile de înregistrare.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VI

INVENTARIEREA ŞI INVENTARUL

Prin calculele ei, contabilitatea controlează desfăşurarea operaţiunilor şi arată situaţia mijloacelor şi a resurselor unităţilor economice pe bază de documente şi din punctul de vedere al fondului în conformitate cu realitatea.

Datele contabile nu exprimă însă întotdeauna ceea ce există în realitate, ci ele arată numai ceea ce ar trebui să existe. Între datele contabilităţii şi realitate se pot ivi, uneori, nepotriviri fie din cauza schimbărilor ce se produc în substanţa bunurilor materiale sub influenţa condiţiilor atmosferice, fie din cauza greşelilor de manipulare, a sustragerilor sau ca rezultat al unor greşeli privind calitatea bunurilor eliberate. De aceea, pentru a cunoaşte exact situaţia activului şi a pasivului este cerut a se verifica datele contabile în lumina realităţii, lucrare care se face prin inventariere. *Prin inventariere se înţelege, aşadar, acţiunea de constatare faptică, la o anumită dată, a existenţei tuturor elementelor care constituie baza materială a întreprinderilor, precum şi verificarea exactităţii valorii creanţelor şi a angajamentelor.*

Inventarierea cuprinde: constatarea, descrierea şi evaluarea.

Constatarea comportă stabilirea mărimii mijloacelor economice, pe care le are unitatea respectivă şi aceasta se face în funcţie de particularităţile mijloacelor economice prin cîntărire, măsurare, numărare sau se determină prin calcule ori pe baza documentelor care consemnează cantitatea şi valoarea acestora. Pentru anumite categorii de mijloace se pot folosi concomitent mai multe căi pentru determinarea mărimii mijloacelor economice.

Elementele supuse inventarierii după ce au fost constatate sînt *descrise* în fişele de inventar în mod amănunţit, precizîndu-se

Scanned with OKEN Scanner

denumirea, felul, cantitatea, calitatea, dimensiunile și orice alte indicații în măsură a servi pentru o cît mai clară identificare a fiecărui element în parte. Rezultatul acțiunii de inventariere se trece cantitativ și valoric în inventar (vezi schema 13). Cuvîntul „inventar" derivă de la latinescul „inventarium" ceea ce înseamnă act ce cuprinde averea unei persoane fizice, descrisă și evaluată în mod amănunțit.

Prin *evaluare* se înțelege stabilirea în bani a valorii elementelor de activ și de pasiv la data inventarierii.

La baza evaluării mijloacelor trebuie să stea prețul de cost efectiv, acesta fiind în măsură să asigure redarea situației reale din întreprindere.

Conform legislației în vigoare, materiile prime, materialele de bază și auxiliare, piesele de schimb, semifabricatele cumpărate, combustibilul, ambalajele se trec în inventar la prețul de aprovizionare efectiv. De asemenea, produsele finite, semifabricatele din producție proprie și mărfurile cumpărate se consemnează la același preț.

Prețul de aprovizionare efectiv al materialelor cuprinde toate cheltuielile de achiziționare, inclusiv transportul pînă la depozitul întreprinderii.

La fel produsele finite se înregistrează la prețul de cost planificat și cel real al producției sau la prețul cu ridicata al întreprinderii (fără impozitul de circulația mărfurilor) și separat diferența între prețul de cost real și cel cu ridicata al întreprinderii.

Diferențele între prețul de cost planificat și cel real al producției sau între prețul de cost real și cel cu ridicata al întreprinderii (fără impozitul pe circulația mărfurilor), privind produsele realizate, se raportează asupra conturilor respective de realizări. [1]

De asemenea mijloacele fixe aflate în funcțiune, precum și cele aflate în rezervă sau în conservare, se reflectă în activul bilanțului la valoarea rămasă.

Uzarea mijloacelor fixe diminuează valoarea de inventar a mijloacelor fixe, în activul bilanțului acestea reflectîndu-se la valoarea rămasă.

Plusurile de mijloace fixe se înregistrează cu ocazia constatării lor ca o intrare de mijloace fixe la valoarea de înlocuire sta-

[1] H.C.M. 1885/1970 și ordinul M.F. nr. 595 din 1970.

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 1

INVENTAR

încheiat la data de 31 decembrie 19...

Nr. crt.	Denumirea postului inventariat	Suma
	ACTIV	
	A. Elemente de mijloace și procese economice	
	1. *Mijloace fixe*	
1	Clădiri	18.027.172
2	Construcții speciale	10.816.303
3	Mașini de forță și utilaje energetice	21.632.607
4	Mașini, utilaje și instalații de lucru	60.090.575
5	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare	1.201.812
6	Mijloace de transport	2.403.623
7	Animale	—
8	Plantații	—
9	Unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc	6.009.058
	Total mijloace fixe	120.181.150
	II. *Mijloace circulante materiale*	
10	Materiale	12.442.000
11	Obiecte de inventar în magazie	350.000
12	Obiecte de inventar în folosință	9.850.000
13	Produse finite	1.128.600
14	Produse, lucrări și servicii facturate	6.050.000
15	Utilaje și materiale pentru investiții	600.000
	Total mijloace circul. materiale	30.420.600
	III. *Mijloace circulante bănești*	
16	Casa	600
17	Cont curent	399.500
18	Alte valori	28.700
19	Carnete de cecuri cu limită de sumă	15.800
20	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	894.000
	Total mijloace circulante bănești	1.338.600

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 13 (continuare)

Nr. crt.	Denumirea postului inventariat	Suma
	IV. *Mijloace circulante în decontare*	
21	Debitori	94.950
22	Decontări din operațiuni în curs de lămurire	1.372
	Total mijl. circ. în decontare	96.322
	V. *Mijloace în devenire*	
23	Cheltuieli de transport-aprovizionare	724.093
24	Producția de bază nefinită	2.800.000
25	Investiții în curs	14.000.000
	Total mijloace în devenire	17.524.093
	B. *Alte elemente de activ*	
	I. *Posturi delimitative*	
26	Cheltuieli anticipate	100.000
	Total posturi delimitative	100.000
	II. *Posturi rectificative*	
27	Diferențe de preț la produse finite	| 22.572 |
28	Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	| 60.500 |
29	Beneficii repartizate	17.454.000
	Total posturi rectificative	17.370.928
	Total ACTIV	187.031.693
	PASIV	
1	A. *Resurse*	
	I. *Resurse proprii ale activității de bază*	
1	Fondul mijloacelor fixe	83.701.410
2	Fondul mijloacelor circulante	26.160.165
3	Venituri din activitatea de bază	1.130.000
4	Venituri din alte activități	120.000
5	Recuperări ce depășesc nivelul cheltuielilor neproductive la nivelul secțiilor principale de producție	4.145
6	Recuperări ce depășesc nivelul cheltuielilor neproductive la nivelul întreprinderii	8.420
7	Beneficii	17.051.475
	Total resurse proprii ale activității de bază	128.175.615

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 13 (continuare)

Nr. crt.	Denumirea postului inventariat	Suma
	II. *Resurse cu destinaţie specială*	
8	Finanţări pentru introducerea tehnicii noi	530.000
9	Alte fonduri	29.200
10	Alte finanţări	82.000
11	Finanţarea investiţiilor centralizate	14.300.000
	Total resurse cu destinaţie specială	14.941.200
	III. *Resurse străine în credite*	
12	Împrumuturi pe termen scurt	640.000
	Total resurse străine în credite	640.000
	IV. *Resurse străine în angajamente*	
13	Furnizori	520.000
14	Decontări cu bugetul statului	213.088
15	Decontări privind contribuţia asigurărilor sociale	194.000
16	Decontări privind amortizările	12.000
17	Decontări cu salariaţii	530.000
18	Creditori	33.050
19	Furnizori şi antreprenori pentru investiţii	300.000
	Total resurse străine în angajamente	1.722.138
	B. *Alte elemente de pasiv*	
	I. *Posturi delimitative*	
20	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	140.000
	Total posturi delimitative	140.000
	II. *Posturi rectificative*	
21	Uzura mijloacelor fixe	36.479.740
22	Uzura obiectelor de inventar	4.933.000
	Total posturi rectificative	41.412.740
	Total PASIV	187.031.693

Scanned with OKEN Scanner

bilită pe baza cataloagelor oficiale de prețuri și a indicațiilor primite de la organele superioare. Totodată se stabilește și gradul de uzură care se înregistrează în contul rectificativ corespunzător.

Lipsurile constatate se înregistrează ca o casare de mijloace. Operațiunea se înregistrează la valoarea de inventar și se impută celor vinovați.

Diferențele constatate la materii și materiale, producție neterminată și semifabricate, se rezolvă astfel:

Plusurile care pot fi identificate pe produs se înregistrează prin aceeași operațiune de la darea lor în consum, iar suma se înscrie în roșu. Aceasta pentru a nu denatura rulajul contului *Cheltuielile producției de bază*. Celelalte plusuri care nu pot fi identificate pe produs se înregistrează în debitul conturilor *Materiale, Semifabricate* etc., creditîndu-se *Cheltuieli comune ale secției* cînd aceste plusuri s-au constatat în magaziile secțiilor de producție, *Cheltuieli generale ale întreprinderii* pentru plusurile constatate la magazia întreprinderii sau pentru acele care nu se urmărește locul unde au fost constatate și *Cheltuieli de desfacere* în ipoteza că plusurile s-au constatat la depozitele unității de vînzare ale întreprinderii.

Plusurile constatate la produsele finite, pe urma unor condiții necorespunzătoare de manipulare, cîntărire, măsurare și care depășesc lipsurile neimputabile se înregistrează în debitul contului *Produse finite* în corespondență cu contul *Decontarea producției* și mai departe această sumă reprezentînd prețul planificat al produsului respectiv influențează pozitiv diferențele între prețul de cost planificat și cel efectiv, înregistrîndu-se în contul *Diferențe de preț la produse finite*, în roșu.

Plusurile de materiale pentru investiții se înregistrează în contul *Utilaje și materiale pentru investiții*, diminuîndu-se cheltuielile totale din contul *Investiții*.

Lipsurile *constatate cu prilejul inventarierii se analizează și se înregistrează astfel*:

Lipsurile în limita normelor legale de perisabilitate se înregistrează în conturile care evidențiază cheltuielile de producție, ținînd seama de locul unde au fost constatate. Cele peste norme, precum și pierderile din degradarea valorilor materiale se înregistrează în mod diferit în funcție de cauzele care le-au provocat și de posibili-

Scanned with OKEN Scanner

tăţile de identificare a vinovaţilor. Legislaţia în vigoare prevede imputarea lipsurilor de materiale, piese de schimb etc. la „preţul de vînzare cu amănuntul". Diferenţa între acest preţ şi cel efectiv se varsă la bugetul statului. Tot la acest preţ se impută chiar şi atunci cînd preţul de vînzare cu amănuntul este inferior celui cu ridicata (efectiv pentru întreprindere). În această ipoteză, diferenţa rămasă neacoperită se include în cheltuielile de producţie.

Lipsurile de materiale şi degradările care nu se pot stabili decît după efectuarea unor investigaţii, precum şi acelea al căror cuantum depăşeşte competenţa conducerii întreprinderii, se înregistrează provizoriu în contul *Decontări din operaţiuni în curs de lămurire.* În termen de 30 sau 60 de zile se stabilesc cauzele şi apoi se trec după caz, fie asupra cheltuielilor, fie asupra vinovaţilor. Lipsurile din calamităţi se înregistrează prin intermediul contului „Beneficii şi pierderi" indiferent de cuantumul lor. Constatarea unor asemenea lipsuri şi propunerile se consemnează în procese verbale prin care se angajează răspunderea celor ce propun. Cu ocazia inventarierii se mai stabilesc diferenţe şi la mijloacele băneşti şi în decontare.

Numerarul găsit în plus şi care nu se bazează pe documente de încasare corespunzătoare se consideră plus de casă şi se înregistrează în debitul contului *Casa* creditîndu-se contul *Beneficii şi pierderi.*

Tot astfel plăţile care nu se sprijină pe documente justificative se consideră minus de casă şi se impută casierului.

Se mai trec la pierderi, prin contul *Beneficii şi pierderi*, şi creanţele înregistrate în conturile debitorilor, a căror urmărire a fost respinsă de organele judecătoreşti sau de Arbitrajul de Stat. Creanţele întreprinderii al căror termen de prescriere a expirat în perioada inventarierii se trec asupra persoanelor vinovate pentru pierderea termenului de urmărire sau se tratează ca pierderi prin contul colector de rezultate.

Sumele datorate terţilor al căror termen de prescriere expiră în perioada inventarierii se virează din conturile de creditori în creditul contului *Decontări cu bugetul statului,* de unde apoi se varsă la buget. Sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi se înregistrează, de asemenea, la contul *Beneficii şi pierderi* şi potrivit normelor în vigoare, aceste sume se mai urmăresc încă timp de 3 ani cu ajutorul conturilor în afara bilanţului.

Scanned with OKEN Scanner

Comenzile anulate și cele întrerupte care nu se mai continuă se regularizează astfel: diferențele între prețul de cost efectiv al pieselor confecționate pentru comenzile anulate și prețul de utilizare al acestora la alte comenzi sau trecute la categoria „deșeuri", precum și restul cheltuielilor privind comenzile anulate, se scad din cheltuielile de producție, trecîndu-se fie asupra clientului, în cazul anulării comenzii, din vina acestuia, fie asupra contului *Beneficii și pierderi*, în cazul anulării comenzii din vina întreprinderii sau organului tutelar.

Mai pot apărea diferențe din greșeli de înregistrare, omisiuni etc. Acestea se rezolvă, corectîndu-se erorile prin înregistrarea operațiunilor omise etc.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VII

BILANȚUL

1. PRINCIPIILE ÎNTOCMIRII BILANȚULUI

a. Definiția și cerințele bilanțului

Rezumatul inventarului prezentat în formă de cont poartă numele de bilanț. Între inventar și bilanț există deosebiri de formă și de conținut. Inventarul prezintă situația întreprinderii în mod analitic — la un moment dat — printr-o descriere amănunțită sub raport cantitativ și valoric, a elementelor de activ și de pasiv. Bilanțul este un rezumat al inventarului care cuprinde aceleași elemente existente la un moment dat, în formă de cont și numai în reprezentarea lor valorică, deci fără indicarea cantităților.

Bilanțul oglindește în mod rezumativ, sub formă de cont, mijloacele de lucru ale întreprinderii, existente la un moment dat, precum și proveniența lor. El constituie un instrument de orientare asupra situației economice și financiare a întreprinderii. În economia planificată, bilanțul indică și modul în care s-a executat planul economic. Din confruntarea bilanțurilor aceleiași unități economice, pe mai mulți ani consecutivi, se pot trage concluzii asupra mersului ei general și asupra rezultatelor financiare obținute.

De altă parte, prin compararea bilanțurilor unităților în cadrul ramurilor economiei naționale se semnalează abateri, astfel că organul de conducere poate să ia măsuri, fie pentru îndreptarea unor greșeli făcute, fie pentru înlăturarea lipsurilor de organizare și planificare, sau pentru alte decizii.

Expresia „bilanț" derivă de la italienescul „bilancia" balanță, cîntar, a cărui origine se lasă văzută în expresiile „bis" și „lanx".

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul simbolizează o balanță pusă în echilibru, avînd în unul din discuri „activul" și în celălalt „pasivul". Bilanțul este o chintesență a calculelor contabilității. El nu trebuie confundat cu contul „Bilanț" (Bilanț de deschidere și Bilanț de închidere). Părțile contului „Bilanț" sînt denumite „debit" și „credit", părțile Bilanțului sînt „activul" și „pasivul".

Bilanțul trebuie să fie clar, sincer, corect, complet și să fie încheiat la timp. Numai aceste condiții pot face din el un instrument de bună orientare asupra situației economice și financiare a organismelor economice.

Bilanțul este clar dacă conținutul lui poate fi înțeles cu ușurință de oricine. Claritatea exclude comprimările de elemente în posturi globale sau compensarea elementelor de activ cu elemente de pasiv. Bilanțul este sincer cînd conținutul lui, inclusiv rezultatul final stabilit, corespunde întocmai realității și deci cînd el nu ascunde nimic și nu denaturează starea de fapt a lucrurilor existente.

Bilanțul este corect dacă fondul lui este oglindit în conformitate cu normele contabile și cu dispozițiunile în vigoare. Corectitudinea exclude subevaluările sau supraevaluările de activ și de pasiv. Bilanțul este complet cînd din conținutul lui nu este nimic omis din ceea ce trebuie să figureze în bilanț.

Bilanțul trebuie să fie încheiat la timp, respectîndu-se termenele stabilite pentru întocmirea lui.

b. **Lucrările preliminare întocmirii bilanțului**

La încheierea perioadei de gestiune se aduc la îndeplinire lucrările cerute pentru întocmirea bilanțului și a contului de beneficii și pierderi.

În acest scop, trebuie să se efectueze, în ordinea specificată mai jos, următoarele lucrări:

I. Balanța de verificare;
II. Inventarierea și inventarul;
III. Nivelarea conturilor;
IV. Situația conturilor după nivelare;
V. Concentrarea rezultatelor;
VI. Situația conturilor după concentrarea rezultatelor;
VII. Închiderea conturilor de activ și de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Balanța de verificare

Balanța de verificare se întocmește după ce toate operațiunile curente pînă la epoca de închidere s-au înregistrat în jurnal și după ce ele au fost trecute în cartea-mare și în evidența analitică. Am văzut la timpul său, cum se întocmește balanța de verificare, ce erori pot fi descoperite și ce erori nu pot fi descoperite cu ajutorul balanței de verificare. Pentru o mai bună edificare prezentăm în continuare, balanța de verificare încheiată la 31 decembrie a unei întreprinderi industriale „A" pe solduri finale (vezi schema 14)

Schema Nr. 14

BALANȚA DE VERIFICARE

Simbol cont.	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
100	Mijloace fixe	120.181.000	—
101	Uzura mijloacelor fixe	—	36.480.000
200	Materiale	12.442.000	—
201	Obiecte de inventar în depozit	350.000	—
202	Obiecte de inventar în folosință	9.850.000	—
203	Uzura obiectelor de inventar	—	4.933.000
204	Cheltuieli de transport-aprovizionare	724.100	—
220	Produse finite	1.130.000	—
221	Diferențe de preț la produse finite	22.600	—
225	Produse, lucrări și servicii facturate	6.050.000	—
226	Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	60.500	—
300	Casa	500	—
399	Alte valori	29.200	—
340	Cont curent	399.500	—
341	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	894.000	—
390	Carnete de cecuri cu limită de sumă	15.800	—
410	Furnizori	—	520.000
420	Decontări cu salariații	—	530.000
430	Decontări cu bugetul statului	—	210.000
431	Decontări privind asigurările sociale	—	114.000
432	Decontări privind amortizările	—	12.000
498	Debitori	94.000	—
499	Creditori	—	36.000
	De reportat	152.077.000	42.835.000

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 14 (continuare)

Simbol cont.	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
	Report	152.077.000	42.835.000
500	Cheltuielile producției de bază	2.800.000	—
520	Cheltuieli comune ale secției	—	3.200
521	Cheltuieli generale ale întreprinderii	—	7.800
530	Cheltuieli anticipate	100.000	—
600	Venituri din activitatea de bază	—	1.130.000
601	Venituri din alte activități	—	120.000
700	Fondul mijloacelor fixe	—	83.701.000
701	Fondul mijloacelor circulante	—	26.160.165
719	Alte fonduri	—	29.200
730	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	—	140.000
741	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi	—	530.000
749	Alte finanțări	—	82.000
750	Beneficii și pierderi	—	17.052.635
751	Repartizarea beneficiilor	17.454.000	—
800	Împrumuturi pe termen scurt	—	640.000
900	Disponibil pentru investiții centralizate	1.200.000	—
902	Utilaje și materiale pentru investiții	600.000	—
905	Investiții	12.800.000	—
912	Furnizori și antreprenori pt. investiții	—	300.000
922	Finanțarea investițiilor centralizate	—	14.300.000
	Total	187.031.000	187.031.000
—	Mărfuri primite în custodie	23.000	—
—	Deponenți de mărfuri în custodie	—	23.000
	Total general	187.054.000	187.054.000

Inventarierea și inventarul

Datele contabile cuprinse în balanța de verificare nu oglindesc întotdeauna exact starea actuală a mijloacelor și proceselor economice precum și a resurselor întreprinderii, ci pur și simplu numai ceea ce ar trebui să existe conform documentelor. De aceea, cum s-a arătat mai înainte, pentru a recunoaște activul și pasivul

Scanned with OKEN Scanner

în starea în care se află la data întocmirii bilanțului este necesar să se facă lucrările de inventariere.

Pentru exemplificare considerăm următoarea situație:

În urma confruntării stocurilor faptice stabilite pe baza inventarului încheiat cu stocurile calculate prin balanțe de verificare, precum și a verificării conturilor de creanțe și angajamente, au rezultat următoarele diferențe:

1) Plus de inventar: un mijloc fix cu valoare de înlocuire de 700 lei și uzura fizică apreciată de 20% adică 140 lei.

2) Minus de inventar: un mijloc fix din categoria a IX-a cu valoare de inventar de 550 lei; uzura înregistrată 400 lei, imputat gestionarului cu suma de 550 lei.

3) Plus de materiale constatat la magazia secției principale de fabricație în sumă de 900 lei, preț de facturare cu 5% cheltuieli de transport-aprovizionare.

4) Plus de piese de schimb în sumă de 1.000 lei, constatat la inventarierea pieselor de schimb din magazia întreprinderii. Cota de cheltuieli de transport-aprovizionare este de 4%.

5) Lipsă de materiale în suma de 400 lei preț de facturare, cu 5% cheltuieli de transport-aprovizionare (în limita admisibilă de pierderi).

6) Lipsă la magazia de produse finite în sumă de 1.400 lei, preț de cost planificat, cu 2% diferențe favorabile (urmează a se soluționa în termen de 30 zile).

7) La magazia de materiale nr. 2, se constată o lipsă de 1.200 lei preț de facturare, din calamități naturale. Cota de cheltuieli de transport-aprovizionare este de 5%.

8) Lipsă constatată la magazia de piese de schimb în sumă de 300 lei preț de facturare, 4% cota de cheltuieli de transport aprovizionare, imputată magazinerului cu 400 lei preț de vînzare cu amănuntul.

9) Plus de numerar constatat în casieria proprie în sumă de 100 lei.

10) Cu ocazia inventarierii deponenților, suma de 500 lei depusă la CEC se constată că aparține unui fost angajat. Suma se evidențiază conform instrucțiunilor în vigoare.

11) În urma inventarierii creditorilor suma de 3.000 lei se prescrie.

Scanned with OKEN Scanner

Soldurile debitoare și creditoare ale conturilor din balanța de verificare arată ceea ce ar trebui să existe, în momentul cînd se face balanța. Ceea ce într-adevăr există, poate indica numai inventarul.

Balanța de verificare oglindește elemente de activ și de pasiv pe baza cărții mari; inventarul le oglindește după situația lor reală.

Situația contabilă în care aflăm ceea ce ar trebui să existe și situația reală care exprimă ceea ce într-adevăr există în realitate sînt două lucrări diferite.

Confruntînd balanța cu inventarul, constatăm, așa cum de altfel am văzut, de cele mai multe ori, nepotriviri. Valoarea calculată în conturi a unor elemente poate fi mai mică sau mai mare decît valoarea cu care figurează acele elemente în inventar. De altă parte, se poate întîmpla ca printre posturile inventarului să apară unele care n-au corespondenți în balanță. De aceea, nepotrivirile sau diferențele între balanța de verificare și datele inventarului trebuie nivelate în conturi.

Nepotrivirile pot fi cantitative și valorice.

Pe urma operațiunilor de nivelare se ivesc rezultate.

a) Cînd balanța indică la un element de activ o valoare mai mare decît inventarul, diferența reprezintă un rezultat negativ.

b) Dacă balanța indică la un element de pasiv o valoare mai mare decît inventarul, diferența constituie un rezultat pozitiv.

c) Dacă balanța indică la un element de pasiv o valoare mai mică decît inventarul, diferența este un rezultat negativ.

d) Dacă balanța arată la un element de activ o valoare mai mică decît inventarul, diferența reprezintă un rezultat pozitiv.

Referindu-ne la constatările rezultate în urma confruntării inventarului cu balanța de verificare, formulăm următoarele articole de jurnal (pentru nivelarea conturilor):

Prezentarea operațiunilor de nivelare în registrul jurnal

	1		D	C
Mijloace fixe	=	Următoarele	700	
		Fondul mijloacelor fixe		560
		Uzura mijloacelor fixe		140

Scanned with OKEN Scanner

			D	C
2				
Următoarele	=	*Mijloace fixe*	—	500
Fondul mijloacelor fixe			150	
Uzura mijloacelor fixe			400	
3				
Debitori	=	*Creditori*	550	550
4				
Următoarele	=	*Cheltuieli comune ale secției*	—	945
Materiale			900	
Cheltuieli de transport-aprovizionare			45	
5				
Următoarele	=	*Cheltuieli generale ale întreprinderii*	—	1040
Materiale			1 000	
Cheltuieli de transport-aprovizionare			40	
6				
Cheltuieli generale ale întreprinderii	=	Următoarele	420	—
		Materiale		400
		Cheltuieli de transport aprovizionare		20
7				
Decontări din operațiuni în curs de lămurire	=	Următoarele	1 372	—
		Produse finite		1 400
		Diferențe de preț la produse finite		28
8				
Beneficii și pierderi	=	Următoarele	1 260	—
		Materiale		1 200
		Cheltuieli de transport aprovizionare		60
9				
Debitori	=	Următoarele	400	—
		Materiale		300
		Cheltuieli de transport-aprovizionare		12
		Decontări cu bugetul statului		88

Scanned with OKEN Scanner

	10			
Casa	=	*Beneficii și pierderi*	100	100
	11			
Creditori	=	*Alte valori*	500	500
	12			
Creditori	=	*Decontări cu bugetul statului*	3 000	3 000

Înregistrările în cartea mare sau maestrul principal:

D	Mijloace fixe	C
Si 120.181.000	550	
700		
	120.181.150 Sd	

D	Uzura mijloacelor fixe	C
	400	36.480.000 Si
		140
Sc 36.479.740		

D	Materiale	C
Si 12.442.000	400	
900	1.200	
1.000	300	
	12.442.000 Sd	

D	Ob. de inventar în depozit	C
Si 350.000		
	350.000 Sd	

D	Obiecte de inv. în folosință	C
Si 9.850.000		
	9.850.000 Sd	

D	Uzura obiectelor de invent.	C
	4.933.000 Si	
Sc 4.933.000		

D	Cheltuieli de transp.-aproviz.	C
Si 724.100	20	
45	60	
40	12	
	724.093 Sd	

D	Produse finite	C
Si 1.130.000	1.400	
	1.128.600 Sd	

D	Produse, lucrări și servicii facturate	C
Si 6.050.000		
	6.050.000 Sd	

D	Diferențe de preț la produse finite	C
Si 22.600	28	
	22.572 Sd	

Scanned with OKEN Scanner

D	Diferențe de preț la produse lucrări și servicii facturate	C
Si	60.500	
	60.500	Sd

D	Casa	C
Si	500 100	
	600	Sd

D	Alte valori	C
Si	29.200	500
		28.700 Sd

D	Cont curent	C
Si	399.500	
	399.500	Sd

D	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	C
Si	894.000	
	894.000	Sd

D	Carnete de cecuri cu limită de sumă	C
Si	15.800	
	15.800	Sd

D	Furnizori	C
	520.000	Si
Sc	520.000	

D	Decontări cu salariații	C
	530.000	Si
Sc	530.000	

D	Decontări cu bugetul statului	C
	210.000 Si 88 3.000	
Sc	213.088	

D	Decontări privind asigurările sociale	C
	114.000	Si
Sc	114.000	

D	Decontări privind amortizările	C
	12.000	Si
Sc	12.000	

D	Debitori	C
Si	94.000 550 400	
	94.950	Sd

Scanned with OKEN Scanner

D	Creditori		C
	500	36.000	Si
	3.000	550	
Sc	33.050		

D	Cheltuielile producției de bază		C
Si	2.800.000		
		2.800.000	Sd.

D	Cheltuieli comune ale secției		C
		3.200	Si
		954	
Sc	4.145		
	4.145		

D	Cheltuieli generale ale întreprinderii		C
	420	7.800	Si
		1.040	
Sc	8.420		
	8.420		

D	Cheltuieli anticipate		C
Si	100.000		
		100.000	Sd

D	Venituri din activitatea de bază		C
		1.130.000	Si
Sc	1.130.000		
	1.130.000		

D	Venituri din alte activități		C
		120.000	Si
Sc	120.000		
	120.000		

D	Fondul mijloacelor fixe		C
	150	83.701.000	Si
		560	
Sc	83.701.410		

D	Fondul mijloacelor circulante		C
		26.160.165	
Sc	26.160.000		

D	Alte fonduri		C
		29.200	Si
Sc	29.200		

D	Rezerve pentru cheltuieli preliminate		C
		140.000	Si
Sc	140.000		

D	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi		C
		530.000	Si
Sc	530.000		

Scanned with OKEN Scanner

D	Alte finanțări	C
	82.000 Si	
Sc 82.000		

D	Beneficii și pierderi	C
	1.260	17.052.635 Si
		100
Sc 17.051.475		
		1.262.565
Sc 18.314.040		

D	Repartizarea beneficiilor	C
Si 17.454.000		
	17.454.000 Sd	

D	Împrumuturi pe termen scurt	C
		640.000 Si
Sc 640.000		

D	Disponibil pentru investiții centralizate	C
Si 1.200.000		
	1.200.000 Sd	

D	Utilaje și materiale pentru investiții	C
Si 600.000		
	600.000 Sd	

D	Investiții	C
Si 12.800.000		
	12.800.000 Sd	

D	Furnizori și antreprenori pentru investiții	C
		300.000 Si
Sc 300.000		

D	Finanțarea investițiilor centralizate	C
	14.300.000 Si	
Sc 14.300.000		

D	Decontări din operațiuni în curs de lămurire	C
	1.372	
		1.372 Sd

D	Mărfuri primite în custodie	C
Si 23.000		
	23.000 Sd	

D	Dependenți de mărfuri și custodie	C
		23.000 Si
Sc 23.000		

Scanned with OKEN Scanner

În cartea mare analitică contul „Cheltuieli de transport-aprovizionare" se desfășoară astfel:

Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente materialelor

D			C
Si	619.680	80	
	45	60	
	40	12	
		619.675	Sd

Cheltuieli de transporturi-aprovizionare privind cont obiecte de inventar în depozit

D			C
Si	104.420	20	
		60	104.420 Sd
		45	
		40	12
			619673 Sd

iar contul „Beneficii și pierderi" după cum urmează:

Beneficii și pierderi din realizarea produselor

D			C
		15.654.635	Si
		1.130.000	
Sc	16.784.635		

Beneficii și pierderi din realizarea lucrărilor și serviciilor cu caracter industrial.

D			C
		362.400	
Sc	363.400		

Beneficii și pierderi din realizarea mărfurilor prin magazinele de prezentare și desfacere cu amănuntul

D			C
		917.000	Si
		120.000	
Sc	1.037.000		

Beneficii din amenzi și penalități

D			C
		3.550	Si
Sc	3.550		

Pierderi din calamități

D			C
Si	16.150		
	1.260		
		17.410	Sd

Alte beneficii și pierderi din anul curent

D			C
		131.200	
		100	
		4.145	
		8.420	
Sc	143.865		

Scanned with OKEN Scanner

Situația conturilor după nivelare

Toate articolele de nivelare se trec în cartea mare. După trecerea lor în cartea mare, se extrage de aici situația conturilor nivelate. În această situație, conturile cu solduri debitoare se trec în partea stîngă și cele cu solduri creditoare se trec în partea dreaptă (vezi schema nr. 15).

Schema nr. 1

SITUAȚIA CONTURILOR DUPĂ NIVELARE

Solduri debitoare			Solduri creditoare		
Simbol cont.	Denumirea conturilor	Suma	Simbol cont.	Denumirea conturilor	Suma
100	Mijloace fixe	120 181 150	101	Uzura mijloacelor fixe	36 479 740
200	Materiale	12 442 000	203	Uzura obiectelor de inventar	4 933 000
201	Obiecte de inventar în depozit	350 000	410	Furnizori	520 000
202	Obiecte de inventar în folosință	9 850 000	420	Decontări cu salariații	530 000
204	Cheltuieli de transport-aprovizionare	724 093	430	Decontări cu bugetul statului	213 088
220	Produse finite	1 128 600	431	Decontări privind asigurările sociale	114 000
221	Diferențe de preț la produse finite	[22 572]	432	Decontări privind amortizările	12 000
225	Produse, lucrări și servicii facturate	6 050 000	499	Creditori	33 050
226	Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	[60 500]	520	Cheltuieli comune ale secției	4 145
300	Casa	600	521	Cheltuieli generale ale întreprinderii	8 420
399	Alte valori	28 700	600	Venituri din activitatea de bază	1 130 000
340	Cont curent	399 500	601	Venituri din alte activități	120 000
			700	Fond. mijl. fixe	83 701 410
	De reportat	151 071 571		de reportat	127 798 853

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 15 (continuare)

Simbol cont	Denumirea conturilor	Suma	Simbol cont	Denumirea conturilor	Suma
	Report	151 071 571		Report:	127 798 853
341	Cont de acumulări și împrumut documente de decontare	894 000	701	Fondul mijloacelor circulante	26 160 165
390	Carnete de cecuri cu limită de sumă	15 800	719	Alte fonduri	29 200
495	Decontări din operațiuni în curs de lămurire	1 372	730	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	140 000
489	Debitori	94 950	741	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi	530 000
500	Cheltuielile producției de bază	2 800 000	749	Alte finanțări	82 000
530	Cheltuieli anticipate	100 000	750	Beneficii și pierderi	17 051 475
751	Repartizarea beneficiilor	17 454 000	800	Împrumuturi pe termen scurt	640 000
900	Disponibil pentru investiții centralizate	1 200 000	912	Furnizori și antreprenori pt. investiții	300 000
902	Utilaje și materiale pentru investiții	600 000	922	Finanțarea investițiilor centralizate	14 300 000
905	Investiții	12 800 000			
	Total	187 031 693		Total	187 031 693
	Mărfuri primite în custodie	23 000		Deponenți de mărfuri în custodie	23 000
	Total general	187 054 693		Total general	187 054 693

Concentrarea rezultatelor prin contul colector de rezultate. Din situația conturilor după nivelare, se aleg conturile de rezultate și se concentrează în contul *Beneficii și pierderi*, debitîndu-se acest cont cu rezultatele negative și creditîndu-se cu rezultatele pozitive.

Scanned with OKEN Scanner

Debitul contului *Beneficii şi pierderi* cuprinde soldurile debitoare ale conturilor de rezultate, iar creditul acestui cont cuprinde toate soldurile creditoare ale conturilor de rezultate.

Plusul de amenzi, penalizări şi dobînzi cuvenite sau încasate faţă de cele datorate sau plătite, înregistrate în conturile colectoare şi de repartizare, *Cheltuieli comune ale secţiei* şi *Cheltuieli generale ale întreprinderii*, se concentrează în contul *Beneficii şi pierderi*. De asemenea plusurile de materiale, producţie neterminată şi semifabricate din producţie proprie, care depăşesc lipsurile neimputabile dacă nu au putut fi identificate ca provenind de pe urma fabricării anumitor produse, se concentrează în contul *Beneficii şi pierderi*.

În cazul exemplului nostru din activitatea de bază şi din alte activităţi s-au obţinut rezultate pozitive.

Soldul creditor al conturilor *Cheltuieli comune ale secţiei* şi *Cheltuieli generale ale întreprinderii* reprezintă plus de amenzi şi penalizări cuvenite peste cele datorate, precum şi plusuri, din care s-au obţinut rezultate pozitive.

Concentrarea acestor rezultate se realizează prin articolul contabil:

1			D	C
Următoarele	=	*Beneficii şi pierderi*	—	1 262 565
Venituri din activitatea de bază			1 130 000	
Venituri din alte activităţi			120 000	
Cheltuieli comune ale secţiei			4 145	
Cheltuieli generale ale întreprinderii			8 420	

Din jurnal sumele se trec, din nou, în cartea mare, conturile de realizări se soldează iar soldul contului *Beneficii şi pierderi* creşte.

Situaţia conturilor după concentrarea rezultatelor

După înregistrarea în jurnal şi în cartea mare a articolelor centralizatoare de rezultate, urmează o nouă lucrare prin care se extrage situaţia conturilor după concentrare. În această situaţie

Scanned with OKEN Scanner

nu vor mai figura conturile de rezultate analitice. Ele dispar. Ceea ce rămîne este numai soldul debitor sau creditor al contului *Beneficii şi pierderi* (vezi schema nr. 16).

Schema Nr. 16

SITUAŢIA CONTURILOR
DUPA CONCENTRAREA REZULTATELOR

Solduri debitoare			Solduri creditoare		
Simbol cont	Denumirea conturilor	Suma	Simbol cont	Denumirea conturilor	Suma
100	Mijloace fixe	120 181 000	101	Uzura mijloacelor	36 479 740
200	Materiale	12 442 000	203	Uzura obiectelor de inventar	4 933 000
201	Obiecte de inventar în depozit	350 000	410	Furnizori	520 000
202	Obiecte de inventar în folosinţă	9 850 000	420	Decontări cu salariaţii	530 000
204	Cheltuieli de transport-aprovizionare	724 093	430	Decontări cu bugetul statului	213 088
220	Produse finite	1 128 600	431	Decontări privind asigurările sociale	114 000
221	Diferenţe de preţ la produse finite	22 572	432	Decontări privind amortizările	12 000
225	Produse, lucrări şi servicii facturate	6 050 000	499	Creditori	33 050
226	Diferenţa de preţ la produse, lucrări şi serv. facturate	60 500	700	Fondul mijloacelor fixe	83 701 410
300	Casa	600	701	Fondul mijloacelor circulante	26 160 165
399	Alte valori	28 700	719	Alte fonduri	29 200
340	Cont curent	399 500	730	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	140 000
			741	Finanţări pt. introducerea tehnicii noi	530 000
	de reportat	151 071 571		de reportat	153 395 653

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 16 (continuare)

Simbol cont	Denumirea conturilOr	Suma	Simbol cont	Denumirea conturilor	Suma
	report	151 071 571		report	153 395 653
341	Cont de acumulări şi de împrumut pe documente de decontare	894 000	749	Alte finanţări	82 000
			750	Beneficii şi pierderi	18 314 040
390	Carnete de cecuri cu limită de sumă	15 800	800	Împrumuturi pe termen scurt	640 000
495	Decontări din operaţiuni în curs de lămurire	1 372	912	Furnizori şi antreprenori pt. investiţii	300 000
	Debitori	94 950	922	Finanţarea investiţiilor centralizate	14 300 000
500	Cheltuielile producţiei de bază	2 800 000			
530	Cheltuieli anticipate	100 000			
751	Repartizarea beneficiilor	17 454 000			
900	Disponibil pt. investiţii centralizate	1 200 000			
902	Utilaje şi materiale pentru investiţii	600 000			
906	Investiţii	12 800 000			
	Total	187 031 693		Total	187 031 693
	Mărfuri primite în custodie	23 000		Deponenţi în mărfuri	23 000
	Total general	187 054 693		Total general	187 054 693

Scanned with OKEN Scanner

În situația anexă la Bilanț — conținutul contului *Beneficii și pierderi* este prelucrat cu discernămînt, analizat și sistematizat astfel:

BENEFICII ȘI PIERDERI

Nr. rînd	Denumirea indicatorilor	Pierderi	Beneficii
B	A	1	2
	A. Beneficii și pierderi din realizările activității de bază)*		
1	Din vînzarea produselor de fabricație proprie la intern	—	16 784 635
2	Din executarea lucrărilor și serviciilor cu caracter industrial	—	362400
	Total A.	—	17 147 035
	B. Beneficii și pierderi din realizările activităților diverse)*		
3	Din vînzarea mărfurilor prin magazinele proprii cu amănuntul	—	1.037.000
	Total B	—	1.037.000
	*C. Beneficii și pierderi din realizarea ambalajelor și materialelor *)*		
	Din vînzarea ambalajelor	—	—
	Din vînzarea materialelor și altor mărfuri	—	—
	Total C	—	—
	D. Alte beneficii și pierderi		
4	Beneficii din amenzi și penalități	X	3 550
5	Pierderi cauzate de calamități și din întreruperi provenite din calamități	17 410	X
6			143 865
7	Alte beneficii și pierderi din anii precedenți	—	—
	Total D	17 410	147 415
	Total A + B + C + D	17 410	18 331 450
	Sold Beneficii	X	18 314 040
	Sold Pierderi	—	X

*) Nu este permisă compensarea pierderilor la unele produse cu beneficiile altor produse și nici pierderile dintr-o perioadă cu beneficiile din altă perioadă.

Închiderea conturilor

După centralizarea rezultatelor, conturile de activ și cele de pasiv se închid prin intervenția contului „Bilanț de închidere". Acest cont se debitează prin creditarea conturilor de activ, cu valoarea soldurilor debitoare și se creditează prin debitarea conturilor de pasiv cu valoarea soldurilor creditoare.

Scanned with OKEN Scanner

Tot prin acest cont se închid și conturile de ordine și de evidență.

1	D	C
Bilanț de închidere = Următoarele	187 031 693	
Pentru închiderea conturilor de activ		
Mijloace fixe		120 181 150
Materiale		12 442 000
Obiecte de inventar în depozit		350 000
Obiecte de inventar în folosință		9 850 000
Cheltuieli de transport-aprovizionare		724 093
Produse finite		1 128 600
Diferențe de preț la produse finite		22 572
Produse, lucrări și servicii facturate		6 050 000
Diferența de preț la produse, lucrări și servicii facturate		60 500
Casa		600
Alte valori		28 700
Cont curent		399 500
Cont din acumulări și împrumut pe documente de decontare		894 000
Carnete de cecuri cu limită de sumă		15 800
Decontări din operațiuni în curs de lămurire		1 372
Debitori		94 950
Cheltuielile producției de bază		2 800 000
Cheltuieli anticipate		100 000
Repartizarea beneficiilor		17 454 000
Disponibil pt. investiții centralizate		1 200 000
Utilaje și materiale pentru investiții		600 000
Investiții		12 800 000

2		D	C
Următoarele	= *Bilanț în închidere*		187 031 693
Pentru închiderea conturilor de pasiv			
Uzura mijloacelor fixe		36 479 740	
Uzura obiectelor de inventar		4 933 000	
Furnizori		520 000	
Decontări cu salariații		530 000	
Decontări cu bugetul statului		213 088	
Decontări privind asigurările sociale		114 000	
Decontări privind amortizările		12 000	
Creditori		33 050	
Fondul mijloacelor fixe		83 701 410	
Fondul mijloacelor circulante		26 160 165	
Alte fonduri		29 200	
Rezerve pentru cheltuieli preliminate		140 000	
Finanțări pentru introducerea tehnicii noi		530 000	
Alte finanțări		82 000	
Beneficii și pierderi		18 314 040	
Împrumuturi pe termen scurt		640 000	
Furnizori și antreprenori pentru investiții		300 000	
Finanțarea investițiilor centralizate		14 300 000	
3			
Bilanț de închidere	= *Mărfuri primite în custodie*	23 000	23 000
Pentru închiderea conturilor de ordine debitoare			
Deponenți de mărfuri în custodie	= *Bilanț de închidere*	23 000	23 000
Pentru închiderea conturilor de ordine creditoare			

Gruparea sistematică a posturilor în bilanț se prezintă în schema nr. 17.

2. TEORIILE BILANȚULUI

Secolul al XIX-lea este semnificativ pentru fundamentarea contabilității ca știință. Primele decenii ale secolului al XX-lea sînt rezervate disputelor și teoriilor emise asupra conținutului bilanțului. Începutul în abordarea unor teorii asupra bilanțului pot fi socotite reflexiile asupra evaluării posturilor în activ și pasiv, problemă discutată mai mult din punct de vedere juridic. Într-o lucrare intitulată: Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, autorul Osbahr, prezintă bilanțul ca un mijloc pentru îndeplinirea scopurilor economice care rezultă din existența unei întreprinderi [1]. Fără îndoială, această concepție privește bilanțul din punct de vedere al întreprinderii dar nu se poate ridica la nivelul unei teorii deoarece nu dă nici o soluție problemei evaluării. Evaluarea influențează poziția mijloacelor și aceea a resurselor precum și rezultatele finale.

Teoria dinamică

Cea dintîi teorie cu caracter științific asupra bilanțului a fost formulată de prof. Schmmalenbach în studiul „Grundlagen dynamicher Bilanzlehre" [2], continuu îmbunătățită de autorul ei și de alți cercetători [3].

În concepția dinamică, scopul bilanțului este acela de a stabili rezultatele financiare la finele unei perioade de gestiune.

Aceste rezultate se cer a fi calculate și redate cu cea mai mare exactitate. Evaluarea elementelor de bilanț se face în așa fel încît beneficiul provenit din activitatea economică a întreprinderilor să poată fi comparat cu rezultatele perioadei anterioare sau cu cele ale mai multor perioade și astfel să se poată stabili eficiența activității economice din anul curent.

Bilanțul dinamic este acela care dă imaginea mișcărilor care s-au produs în interiorul unei întreprinderi. După cum se observă concepția dinamică reflectă o teorie de evaluare care își propune să calculeze un beneficiu comparabil. Profesorul Schmmalenbach consideră că nu este necesar ca bilanțul să prezinte o situație a

---

[1] Vezi Osbahr W., Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 3 Aufl. bearbeitet von Nicklisch, Berlin-Leipzig, 1923.

[2] Schmmalenbach Eug., Grumdlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig, 1925.

[3] Vezi și prof. dr. D. Voina, Contabilitate generală, 1947, Brașov.

Scanned with OKEN Scanner

averii întreprinderii. Posturile de avere sînt socotite ca elemente ce reprezintă cu anticipație cheltuieli și produse ce se vor transforma în rezultate. Ele au un caracter tranzitoriu în bilanț. Scopul final al bilanțului rămîne stabilirea rezultatului.

Analiza comparativă aplicată la bilanț, după teoria dinamică, conduce direct la cunoașterea eficienței economice.

Notă: O teorie care se sprijină și dezvoltă bilanțul dinamic al lui Schmalenbach este teoria *bilanțului pagatoric**, elaborată și dezvoltată de Erich Kosiol.

La baza teoriei sale Kosiol pune, ca și Schmalenbach, imaginea calculației totale a rezultatelor care ia în considerare și compară toate încasările și plățile bănești, rezultatele acestei comparații trebuind să fie egale cu beneficiul total care apare drept sold al disponibilităților bănești. Întrucît consumul și producerea de valori se exprimă în mod obligatoriu sub aspect bănesc, și provoacă operații bănești, prin compararea lor se pot determina rezultatele activității întreprinderii. Celelalte operații, operațiile financiare pure (primiri și restituiri de împrumuturi etc.) se compensează și au deci un caracter neutru.

Pentru a permite determinarea rezultatelor conform teoriei *pagatorice* trebuie să se lucreze cu *cheltuieli și venituri* anticipate care prefigurează operații bănești viitoare de acest fel, deci plăți și încasări anticipate, care, la rîndul lor, dau naștere operațiilor bănești de decontare privind drepturi și obligații ale întreprinderii.

Teoria organică

Concepția organică a bilanțului este reprezentată prin Schmidt în lucrarea sa „Der organische Bilanz in Rahmen der Wirtschaft" [1]. După Schmidt, bilanțul are două scopuri:

— stabilirea rezultatelor și

— posibilitatea cunoașterii structurii mijloacelor și a resurselor în acțiune. Deci bilanțul în concepția organică redă o situație a mijloacelor de producție și oferă în același timp un calcul asupra rezultatelor.

Teoria organică, întemeiată tot pe evaluare, pretinde să se aibă în vedere menținerea și conservarea substanței care se consumă nu numai prin influența procesului economic ci suportă și modificări conjuncturale provocate prin influența pieții. Relațiile întreprinderii cu piața determină încorporarea organică a substanței în economie și dependența ei, fapt pentru care această

[1] Vezi prof. dr. D. Voina, Contabilitate generală — 1947, Brașov pag. 356—357, Ed. Academiei.

* De la „pagare" — a plăti (în limba latină vulgară). Vezi și Revista de Contabilitate nr. 8/1970.

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 17

BILANȚ

încheiat la 31 decembrie 19..

Activ

Nr. crt.	Denumirea grupelor, capitolelor și posturilor	Situația la: Începutul anului	Situația la: Sfîrșitul anului
	A. Conturi de mijloace și procese economice.		
1	I. Conturi de mijloace fixe Mijloace fixe	105 650 000	120 181 150
	Total I.	105 650 000	120 181 510
	II. Conturi de mijloace circulante materiale		
2	Materiale	13 085 657	12 442 000
3	Obiecte de inventar în depozit	523 710	350 000
4	Obiecte de inv. în folosință	8 830 800	9 850 000
5	Produse finite	1 881 495	1 128 600
6	Produse, lucrări și servicii facturate	6 485 094	6 050 000
7	Utilaje și materiale pentru investiții	320 000	600 000
	Total II.	31 126 756	30 420 600
	III. Conturi de mijloace circulante bănești		
8	Casa	300	600
9	Alte valori	22 000	28.700
10	Cont curent	141 600	399 500
11	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare	451 900	894 000
12	Carnete de cecuri cu limită de sumă	12 100	15 800
13	Disponibil pentru investiții centralizate	900 000	1 200 000
	Total III.	1 527 900	2 538 600
	IV. Conturi de mijloace circulante în decontări		
14	Debitori	137 450	94 950
15	Decontări din operațiuni în curs de lămurire	25 550	1 372
	Total IV.	163 000	96 322
	V. Conturi colectoare și de repartizare		
16	Cheltuieli de transport-aprovizionare	779 833	724 093
	Total V.	779 833	724 093
	VI. Conturi de calculație		
17	Cheltuielile producției de bază	1 790 000	2 800 000
18	Investiții	9 450 000	12 800 000
	Total VI.	11 240 000	15 600 000
	Total gr. A.	150 487 489	169 560 765
	B. Conturi delimitative		
19	Cheltuieli anticipate	190 000	100 000
	Total gr. B.	190 000	100 000
	C. Conturi rectificative		
20	Diferențe de preț la produse finite	19 005	22 572
21	Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate	65 506	60 500
22	Repartizarea beneficiilor	14 750 000	17 454 000
	Total gr. C.	14 834 511	17 370 928
	TOTAL ACTIV	165 512 000	187 031 693
	Conturi de ordine și conturi de evidență		
	Mărfuri primite în custodie	146 000	23 000
	TOTAL	146 000	23 000

Pasiv

Nr. crt.	Denumirea grupelor, capitolelor și posturilor	Situația la: Începutul anului	Situația la: Sfîrșitul anului
	A. Conturi de resurse I. Resurse proprii ale activității de bază		
1	Fondul mijloacelor fixe	77 124 500	83 701 410
2	Fondul mijloacelor circulante	26 102 000	26 160 165
3	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi	635 000	530 000
4	Beneficii și pierderi	15 123 500	18 314 040
	Total I.	118 985 000	128 705 616
	II. Resurse cu destinație specială		
5	Alte fonduri	22 000	29 200
6	Alte finanțări	11 000	82 000
7	Finanțarea investițiilor centralizate	10 550 000	14 300 000
	Total II.	10 583 000	14 411 200
	III. Resurse străine în credite		
8	Împrumuturi pe termen scurt	720 000	640 000
	Total III.	720 000	640 000
	IV. Resurse străine în angajamente		
9	Furnizori	930 000	520 000
10	Decontări cu bugetul statului	105 200	213 088
11	Decontări privind asigurările sociale	104 800	114 000
12	Decontări privind amortizările	53 400	12 000
13	Decontări cu salariații	490 600	530 000
14	Creditori	49 300	33 050
15	Furnizori și antreprenori pt. investiții	120 000	300 000
	Total IV.	1 853 300	1 722 138
	Total gr. A.	132 141 300	145 478 953
	B. Conturi delimitative		
	Rezerve pt. cheltuieli preliminate	115 700	140 000
	Total gr. B.	115 700	140 000
16	C. Conturi rectificative		
17	Uzura mijloacelor fixe	28 525 500	36 479 740
18	Uzura obiectelor de inventar	4 729 500	4 933 000
	Total gr. C.	33 255 000	41 412 740
	TOTAL PASIV	165 512 000	187 031 693
	Deponenți de mărfuri în custodie	146 000	23 000
	TOTAL	146 000	23 000

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 15

BILANȚ
încheiat la 31 decembrie 19...

Activ

Nr. crt.	Denumirea grupelor, capitolelor și posturilor	Situația la: Începutul anului	Situația la: Sfîrșitul anului
	A. MIJLOACE FIXE	77 124 500	83 701 410
1	Valoarea de inventar a mijloacelor fixe 105 650 000; 120 181 150		
2	Uzura mijloacelor fixe 28 525 500; 36 479 740		
	B. MIJLOACE CIRCULANTE	29 712 500	29 863 543
	I. Materiale	18 490 500	18 433 093
3	Materiale	13 771 000	13 061 673
4	Obiecte de inventar în depozit 529 000; 353 500	4 719 500	5 371 420
5	în folosință 8 920 000; 9 950 920		
6	uzura obiectelor de inventar 4 729 500; 4 933 000		
	II. Produse	8 451 100	7 095 528
7	Produse finite în stoc	1 900 500	1 106 028
8	Produse lucrări și servicii facturate	6 550 600	5 989 500
	III. Mărfuri	—	—
	IV. Ambalaje	—	—
	V. Mijloace bănești	627 900	1 338 600
9	Casa	300	600
10	Alte valori	22 000	28 700
11	Disponibil în cont curent	141 600	399 500
12	Disponibil în bancă din acumulări și alte sume nedecontate	451 900	894 000
13	Carnete de cecuri cu limită de sumă	12 100	15 800
	VI. Participații externe		
	VII. Decontări cu terți	137 450	94 950
	a) Decontări cu clienți și debitori	137 450	94 950
14	Debitori	137 450	94 950
	b) Decontări cu bugetul asig. sociale și amortizările	—	—
	VIII. Decontări în cadrul sistemului	25 550	1 372
15	Decontări din operațiuni în curs de lămurire	25 550	1 372
	IX. Cheltuieli de repartizat	190 000	100 000
16	Cheltuieli anticipate	190 000	100 000
	X. Producția neterminată	1 790 000	2 800 000
17	Producție de bază neterminată	1 790 000	2 800 000
	C. MIJLOACE ȘI CHELTUIELI PENTRU INVESTIȚII	10 670 000	14 600 000
18	Utilaje și materiale pentru investiții	320 000	600 000
19	Disponibil pt. investiții necentralizate	900 000	1 200 000
20	Cheltuieli pentru investiții neterminate	9 450 000	12 800 000
	D. VĂRSĂMINTE PRELEVĂRI ȘI PIERDERI	14 750 000	17 454 000
21	Vărsăminte și prelevări din beneficii și din subvenții	14 750 000	17 454 000
	Total activ	132 257 000	145 618 953
	Conturi de ordine și conturi de evidență		
	Mărfuri primite în custodie	146 000	23 000
	Total	146 000	23 000

Pasiv

Nr. crt.	Denumirea grupelor, capitolelor și posturilor	Situația la: Începutul anului	Situația la: Sfîrșitul anului
	A. RESURSE PROPRII ȘI ÎMPRUMUTATE PRIVIND MIJLOACE FIXE	77 124 500	83 701 410
1	Fondul mijloacelor fixe	77 124 500	83 701 710
	B. RESURSE PROPRII ÎMPRUMUTATE ȘI ATRASE PRIVIND MIJLOACELE CIRCULANTE ȘI ALTE PASIVE	29 339 000	29 003 503
	I. Fonduri proprii privind mijloacele circulante	26 737 000	26 690 165
2	Fondul mijloacelor circulante	26 102 000	26 160 165
3	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi	635 000	530 000
	II. Împrumuturi pentru mijloace circulante	720 000	640 000
4	Împrumuturi pe termen scurt	720 000	640 000
	III. Decontări cu terți	1 733 300	1 422 138
	a) Decontări cu furnizorii, creditorii și alte obligații	1 469 900	1 083 050
5	Furnizorii	930 000	520 000
6	Creditorii	49 000	33 050
7	Decontări cu salariații	490 900	530 000
	b) Decontări privind bugetul asig. sociale și amortizările	263 400	339 088
8	Decontări cu bugetul statului	105 200	213 088
9	Decontări privind asigurările sociale	104 800	114 000
10	Decontări privind amortizările	53 400	12 000
	IV. Decontări în cadrul sistemului	—	—
	V. Venituri	—	—
	VI. Rezerve pentru cheltuieli preliminate	115 700	140 000
	VII. Fonduri și finanțări diverse	33 000	111 200
11	Fonduri diverse	22 000	29 200
12	Finanțări diverse	11 000	82 000
	C. RESURSE PENTRU INVESTIȚII	10 670 000	14 600 000
13	Finanțarea investițiilor centralizate	10 550 000	14 300 000
14	Furnizori și antreprenori pentru investiții	120 000	300 000
	D. BENEFICII ȘI SUBVENȚII	15 123 500	18 314 040
15	Beneficii	15 123 500	18 314 040
	Total pasiv	132 257 000	145 618 953
	Conturi de ordine și ct. de evidență		
	Deponenți de mărfuri în custodie	146 000	23 000
	Total	146 000	23 000

Scanned with OKEN Scanner

teorie se numește „organică". Elementul important al acestei teorii constă în luarea în considerare a unui etalon de evaluare bazat pe posibilitatea de recuperare a costurilor, calculate la prețul de reaprovizionare.

Cîștigul în concepția organică a bilanțului nu este privit ca diferență între valoarea de cost a mărfurilor și sumele rezultate din vînzare ci numai ca diferență între prețul de reaprovizionare în vînzări și prețul de vînzare — acest cîștig este organic — real.

Teoria eudinamică

Sommerfeld[1] își însușește mai întîi teoria dinamică concepută de Profesorul Schmmalenbach, pe care apoi o perfecționează căutînd un compromis între teoria dinamică și cea organică. El și-a expus apoi teoria sa numită eudinamică în lucrarea: Eudynamische Bilanzlehre". Pentru a se asigura menținerea substanței, se cere, după această teorie, ca elementele de activ să fie trecute în bilanț cu o valoare sigură și în orice moment realizabilă luîndu-se în considerare și eventualele riscuri. Ca principiu de evaluare a mijloacelor economice teoria preconizează valoarea cea mai scăzută ținîndu-se seama și de factorii externi. La evaluarea în bilanț este bine să se ia în considerare — în măsură completă — toate riscurile, indiferent de natura lor.

Teoria statică

Bilanțul oferă, după cum se știe, cunoașterea situației economice și financiare, indicînd elementele existente de activ și pasiv la un moment dat H. Nicklisch, are puncte de vedere originale în legătură cu scopul bilanțului, și teoria lui a căpătat denumirea de teorie statică.

Bilanțul în concepția acestui autor este mijlocul prin care se cunoaște componența și dispoziția mijloacelor economice și a resurselor (substanțele existente). Calculul rezultatelor este un scop specific al contului colector de rezultate „Beneficii și pierderi".

---

[1] A se vedea lucrarea Nicklisch H Dr., Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, I Band — Poeschel Verlag — Stuttgart, 1938.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a cunoaşte eficienţa activităţii economice această teorie statică pretinde o evaluare obiectivă a mijloacelor economice şi o evaluare obiectivă a consumurilor de valori pentru a fi în măsură să cunoaştem menţinerea substanţei. Mijloacele economice nu pot fi evaluate peste preţul de cost sau peste preţul de achiziţie. Teoria dinamică şi teoria organică se limitează la regularizarea evaluării. După teoria statică conţinutul bilanţului şi al contului „Beneficii şi pierderi" se cere a fi prezentat într-o grupare obiectivă, care să arate cum este înzestrată întreprinderea în vederea scopului pe care-l urmăreşte şi ce riscuri decurg din felul cum sînt constituite şi utilizate părţile de avere şi resursele.

După opinia autorului dr. I. Evian [1], teoria statică este de fapt o teorie organică. Teoria statică, acceptă, ca etalon de evaluare cursul zilei.

Teoria integrală

Din teoria statică se dezvoltă teoria integrală, teoria care se declară împotriva disimulării realităţii prin cifrele bilanţului. Bilanţul este un calcul integral, de sinteză, care permite luarea unor decizii pentru desfăşurarea activităţii în condiţii optime.

În concepţia autorului W. le Coutre, bilanţul oferă o cunoaştere aprofundată a fenomenelor ce caracterizează total activitatea economică a întreprinderii.

Teoria realităţii bilanţului

Calculul de sinteză reflectat de bilanţ indică starea de fapt a activităţii întreprinderii. Bilanţul este un mijloc care permite sesizarea dintr-o singură privire a situaţiei economico-juridice şi financiare a întreprinderii şi care arată amănunţit caracterul mijloacelor ei de acţiune, resursele proprii şi străine, inclusiv rezultatul final. Teoria realităţii bilanţului cere deci să fie privite integral, ansamblul de probleme şi fenomene fie că acestea sînt de natură social-economică fie că au un caracter juridic.

Bilanţul înfăţişează în economia organismelor economice centralizat şi sistematic, în expresie valorică, datele contabilităţii referitoare la mijloacele economice şi la proveniența lor precum

[1] Prof. dr. I. Evian, Teoriile Conturilor, Cluj, 1940, Imprimeria Fondul cărţilor funduare.

Scanned with OKEN Scanner

și rezultatele unei perioade de gestiune economică, în scopul elaborării prognozelor, a studiilor previzionale și pentru luarea deciziilor optime. Bilanțul permite cunoașterea imperativelor de conducere a organismelor creatoare de valori.

În bilanț se reflectă într-o anumită măsură totalitatea indicilor cantitativi și calitativi ai activității întreprinderii.

Controlul asupra gestiunii economice proprii este o proprietate a bilanțului în economia întreprinderii.

Pentru ca bilanțul să constituie un mijloc de control, de analiză și îndrumare a activității întreprinderii, se cere ca datele lui să reflecte situația economică așa cum este ea în realitate. Caracterul real al bilanțului rezidă din concordanța indicatorilor săi cu natura obiectivă a fenomenelor și proceselor economice reflectate în contabilitatea curentă.

Realitatea bilanțului este condiționată și de localizarea cheltuielilor pe fazele circuitului economic. Calcularea prețului de cost influențează realitatea bilanțului. Trecerea necorespunzătoare a unor cheltuieli din sfera producției sau desfacerii asupra primei etape a circuitului — adică asupra aprovizionării — întîrzie prinderea lor în prețul de cost, sau în sfera desfacerii în prețul de vînzare. În ambele cazuri se denaturează beneficiul. Trecerea unor cheltuieli din sfera desfacerii asupra producției întîrzie reflectarea lor în conturile de realizări și deci beneficiul apare majorat. Iată cîteva cazuri care pot altera realitatea bilanțului. De metodele aplicate în evidența analitică a cheltuielilor de producție depinde exactitatea calculului prețului de cost. Calculația influențează importante posturi din bilanț: producția de bază, produse finite, produse expediate. Producția nefinită, de exemplu, deține uneori în bilanț o pondere apreciabilă. Inventarierea și evaluarea ei reprezintă o problemă majoră în economia întreprinderii. Stabilirea cuantumului și valorii producției nefinite după metoda indirectă are un pregnant caracter convențional, ceea ce poate denatura realitatea bilanțului.

O supraevaluare a producției nefinite înseamnă de fapt reducerea prețului de cost și în cele din urmă provoacă o creștere artificială a beneficiului.

Evaluarea după metode științifice este o cerință esențială în economia modernă. Evaluările juste asigură consolidarea întreprinderii. Din contră, cele exagerate sau făcute cu scopuri tendențioase pot provoca situații precare și pot da naștere unor serioase complicații economico-financiare.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL VIII

TRATAREA INFORMAȚIILOR CONTABILITĂȚII

1. DAREA DE SEAMĂ, PROPRIETĂȚILE EI INFORMATIVE PENTRU CONTROLUL ÎNDEPLINIRII PLANULUI ȘI STABILIREA CALCULELOR PREVIZIONALE

Caracterul planificat al activității economice și conducerea unitară a întregii economii naționale implică necesitatea și totodată creează deplina posibilitate a unui control sistematic asupra mersului îndeplinirii planului și a situației economice și financiare, atît în întreprinderi cît și în centrale, combinate industriale și grupuri de uzine.

Controlul sistematic în vederea conducerii juste a economiei și a dezvoltării ei progresive este posibil pe baza datelor pe care întreprinderile, instituțiile și organizațiile economice le prezintă forurilor superioare, centralizate în dările de seamă. Acestea se prezintă sub forma unor lucrări de sinteză la baza cărora stau datele contabilității, statisticii și datele evidenței tehnic-operative. Dările de seamă au o importanță deosebită pentru conducerea economiei și pentru întocmirea planurilor de dezvoltare continuă a economiei noastre socialiste. Prin conținutul și metodologia întocmirii lor, dările de seamă ale întreprinderilor industriale socialiste constituie un sistem unitar de centralizare și de generalizare a datelor evidenței la nivelul centralelor, combinatelor, ramurilor etc.

Fiind folosite atît pentru analiza și controlul activității economice cît și ca material documentar pentru elaborarea planurilor perioadelor viitoare, dările de seamă trebuie să fie simple și clare, să cuprindă toți indicatorii necesari și să fie întocmite și prezentate în termenul legal.

Scanned with OKEN Scanner

Condiţia fundamentală pe care trebuie să o îndeplinească dările de seamă este aceea de a reflecta realitatea. Indicatorii dărilor de seamă trebuie să se bazeze pe rezultatul exclusiv al unor operaţiuni reale care s-au înfăptuit în întreprindere.

De asemenea, ele trebuie să fie complete şi corect întocmite. O dare de seamă completă trebuie să cuprindă toate formularele, să fie completate cu toţi indicatorii pe care îi cere conţinutul lor. O condiţie importantă în vederea îmbunătăţirii calităţii dărilor de seamă o constituie mecanizarea lucrărilor de evidenţă economică şi folosirea celor mai proprii forme de tehnică contabilă care să dea posibilitatea întocmirii cu uşurinţă şi rapiditate a dărilor de seamă. Alături de aceste condiţii se mai enumeră şi necesitatea existenţei de cadre calificate, care să cunoască metodologia de stabilire a unor indicatori, precum şi a instrucţiunilor de completare a dărilor de seamă. Datele cuprinse în dările de seamă pot fi exprimate prin mărimi absolute — indicatori — sau prin mărimi relative — indici. Indiferent de natura şi forma lor de exprimare, indicatorii dărilor de seamă trebuie să aibă un conţinut economic real şi să fie corelaţi între ei.

Dările de seamă reflectă activitatea întreprinderilor, instituţiilor şi organizaţiilor economice, pe de o parte, şi pe de altă parte, centralizate pe ramuri ale economiei naţionale, ele constituie un instrument de analiză a mersului îndeplinirii planului în fiecare sector de activitate şi pe economia naţională. De asemenea permit descoperirea factorilor negativi şi pozitivi în activitatea întreprinderii şi în funcţie de concluziile obţinute se pot lua măsuri corespunzătoare menite să înlăture deficienţele constatate.

Întreprinderile şi organizaţiile economice întocmesc diferite dări de seamă, care se deosebesc între ele, după conţinutul, destinaţia şi modul lor de reglementare legală.

Întocmirea dărilor de seamă este precedată de lucrări premergătoare în legătură cu centralizarea datelor de evidenţă şi verificarea lor pentru a stabili mărimea reală a rezultatelor financiare obţinute de întreprindere în perioada respectivă. După ce aceste lucrări premergătoare au fost terminate se trece la completarea formularelor care compun darea de seamă.

Darea de seamă anuală este cea mai completă şi mai reprezentativă din sistemul dărilor de seamă de stat. Ea se prezintă ca o dare de seamă unică, cu toate că este formată din două părţi distincte — partea contabilă şi partea statistică. Partea contabilă a dării de seamă se întocmeşte de serviciul de contabilitate, iar

Scanned with OKEN Scanner

partea statistică, de serviciile de aprovizionare, producție, preț de cost, muncă și salarii etc. coordonate fiind de responsabilul cu munca statistică din întreprindere. Partea contabilă a dării de seamă anuale cuprinde următoarele componente:

a) Bilanțul.

b) Anexa la bilanț.

c) Raportul explicativ.

Stocul de informații al dării de seamă este și punctul de plecare pentru stabilirea calculelor previzionale privind gestiunea viitoare.

Bilanțul, sursă principală de informații economice și baza stabilirii calculelor previzionale

Bilanțul este componenta comună tuturor dărilor de seamă contabile, datorită faptului că oferă posibilitatea cunoașterii mijloacelor economice după componență și izvoarele de formare, reflectînd în același timp și rezultatele finale ale activității unităților respective. Schema unitară a bilanțului pentru toate întreprinderile din aceeași ramură economică dă posibilitatea centralizării unor indicatori pe întreaga economie națională (vezi schemele nr. 18 și 19).

Prin conținutul și structura sa, bilanțul dă posibilitatea analizei comparative și cunoașterii modificărilor survenite în structura mijloacelor economice și a resurselor pe perioada raportată. Analizînd fiecare indicator din bilanț separat, precum și corelația între ei, se pot cunoaște unele aspecte ale activității unității economice, în legătură cu folosirea mijloacelor fixe și circulante, precum și rezultatele reproducției lor. Se descoperă rezerve interne de mijloace neutilizate care să ducă la îmbunătățirea gospodăririi întreprinderii.

Anexa la bilanț

Darea de seamă contabilă mai este însoțită de alte componente, denumite anexe sau situații.

Întocmirea acestor anexe are drept scop detalierea unor indicatori din bilanț sau completarea altora în vederea reflectării unor laturi ale activității întreprinderii necuprinse în bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL *Schema Nr. 19*

BENEFICII ŞI PIERDERI

Debit				Credit			
		SUME				SUME	
		Lei	B			Lei	B
A.	Pierderi din realizările activităţii de bază	—	—	A.	Beneficii din realizările activităţii de bază		
	Total A	—	—		— din vînzarea produselor de fabricaţie proprie la intern	16 784 635	—
B.	Pierderi din realizările activităţilor diverse	—	—		— din executarea lucrărilor şi serviciilor cu caracter industrial	362 400	—
	Total B	—	—		Total A	17 147 035	
C.	Pierderi din realizările ambalajelor şi materialelor	—	—	B.	Beneficii din realizările activităţilor diverse		
	Total C	—	—		— din vînzarea mărfurilor în magazinele proprii cu amănuntul	1 037 000	—
D.	Alte pierderi				Total B	1 037 000	—
	— pierderi cauzate de calamităţi şi din întreruperi provenite din calamităţi	17.410	—	C.	Beneficii din realizarea ambalajelor şi materialelor	—	
	Total D	17.410	—		Total C	—	
	Beneficiu la finele perioadei (sold)	18.314.040	—	D.	Alte beneficii		
					— beneficii din amenzi şi penalităţi	3 550	—
					— alte beneficii din anul curent	143 865	—
					Total D	147 415	—
	Total	18.331.450	—		Total	18 331 450	—

Scanned with OKEN Scanner

Principalele situaţii ce se întocmesc ca anexă la bilanţ sînt:

„Situaţia realizărilor" care cuprinde cumulate de la începutul anului pînă la sfîrşitul perioadei ce se raportează, realizările planificate şi efective atît din activitatea de bază cît şi din alte activităţi exprimate în preţul de cost planificat, în preţ efectiv şi în preţ de vînzare.

Datele planificate se extrag din anexa la balanţa de venituri şi cheltuieli — Calculul rezultatelor din realizarea producţiei — iar cele efective din evidenţa analitică a conturilor de realizări. În final se determină rata rentabilităţii.

„Situaţia beneficiilor şi pierderilor" reflectă de fapt datele contului *Beneficii şi pierderi,* în care atît pierderile cît şi beneficiile sînt desfăşurate pe analitice după izvoarele din care provin. Rostul acestei situaţii este de a stabili rezultatul final.

„Situaţia repartizării beneficiilor" cuprinde beneficiile totale planificate, realizate, vărsate efectiv sau prelevate, precum şi diferenţele de vărsat ori de prelevat. Ea cuprinde şi diferenţele prelevate ori vărsate în plus. Operaţiunea de repartizare a beneficiului ţine seama de beneficiul în limita planului şi de beneficiul peste plan. Beneficiul peste plan se repartizează, de asemenea, diferit, luîndu-se în considerare efortul propriu al întreprinderii. Beneficiile vărsate efectiv sau prelevate se extrag din evidenţa analitică a contului *Repartizarea beneficiilor.*

Pe baza datelor evidenţei analitice a contului *Decontări cu bugetul statului* se întocmeşte „Situaţia decont, privind impozitul pe circulaţia mărfurilor", care cuprinde indicatori în legătură cu impozitul planificat, impozitul de vărsat şi cel achitat în perioada de raportare.

„Situaţia amortizărilor" cuprinde indicatori în legătură cu calculul amortizărilor şi vărsămintelor după destinaţiile stabilite.

Datele în legătură cu amortizarea planificată, pe total şi cu defalcarea pe destinaţii, se obţin din planul amortizării.

Vărsămintele efective trecute în această situaţie reprezintă rulajul debitor al contului *Decontări privind amortizările.* Separat tot aici se prezintă situaţia mijloacelor fixe la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune.

„Situaţia vărsămintelor, a finanţărilor şi a fondurilor speciale" are două părţi:

A. Vărsăminte şi finanţări, privind mijloacele circulante.

B. Situaţia fondurilor speciale.

Scanned with OKEN Scanner

Se mai întocmesc situații separate pentru cheltuielile secțiilor de producție, pentru cheltuielile generale ale întreprinderii, pentru cheltuielile privind reparații curente, reviziile periodice, lucrările de mecanizare etc.

O importanță deosebită pentru analiza activității întreprinderii primește situația „Calculul rentabilității principalelor produse fabricate și al producției-marfă realizate". Situația cuprinde elementele necesare pentru calculul producției-marfă la preț de cost complet și a beneficiului realizat.

Situația mijloacelor circulante, a creditelor pe termen scurt și a imobilizărilor în stocuri și cheltuieli supranormative cuprinde elemente de analiză atît pentru mijloacele circulante în totalitatea lor cît și separat pentru mijloacele circulante normate. Analiza mijloacelor circulante normate se completează cu calculul vitezei de rotație și a imobilizărilor sau eliberărilor de mijloace circulante, ca urmare a modificării vitezei de rotație.

Alți indicatori ai activității întreprinderii își găsesc expresia prin cîteva situații: a pagubelor și a recuperării lor; debitorii și creditorii; imobilizările în debitori; situația mijloacelor și a resurselor de finanțare a investițiilor etc.

Raportul explicativ

Orice dare de seamă este însoțită de un raport explicativ. În acest raport se dau explicații asupra modului în care s-a desfășurat activitatea întreprinderii pe perioada raportată analizîndu-se principalii indicatori din bilanț și din anexa la bilanț.

La baza întocmirii raportului explicativ stau datele din darea de seamă, precum și alte date ale evidenței curente (contabilă, statistică și tehnic-operativă). Indicatorii dării de seamă sînt analizați în raportul explicativ care, pe lîngă prezentarea și prelucrarea datelor din darea de seamă, trebuie să scoată în evidență cauzele neîndeplinirii planului la unele capitole sau factorii ce au determinat îndeplinirea sau depășirea altor capitole de plan. Mai departe, raportul explicativ trebuie să scoată la iveală metodele înaintate de muncă, eficiența unor măsuri tehnico-organizatorice care să poată fi generalizate și la alte întreprinderi.

O condiție esențială pe care trebuie să o îndeplinească orice raport explicativ este aceea ca el să fie redactat clar, și înțeles de toți cei interesați pentru bunul mers al activității întreprinderii. De asemenea, conținutul lui trebuie să fie real și complet. Schemele

Scanned with OKEN Scanner

unitare de rapoarte explicative elaborate au ușurat munca întreprinderilor în completarea și întocmirea acestora.

Dările de seamă întocmite trebuie să fie înaintate în termen legal unităților imediat superioare, unităților din sistemul bancar și financiar care analizează anumite laturi ale activității întreprinderii.

Unitățile superioare, organe tutelare, verifică și analizează toate dările de seamă primite de la unitățile din subordine și le aprobă.

Se face mai întîi verificarea de formă, urmărindu-se modul de întocmire, respectarea termenului de prezentare a dării de seamă, completarea formularelor, exactitatea calculelor aritmetice etc., apoi se face verificarea de fond asupra conținutului, dacă este complet și real.

După verificare se trece la analiza datelor cuprinse în darea de seamă. Toate constatările și măsurile indicate întreprinderii în legătură cu îmbunătățirea activității ei se trec în procesul verbal de aprobare a dării de seamă. Din acest punct se pornește la elaborarea calculelor previzionale.

După aprobarea dărilor de seamă ale unităților economice urmează centralizarea lor pe centrale, direcții generale, ministere etc. În urma acestei etape se pot obține bilanțuri și dări de seamă contabile pe ramuri ale economiei naționale, pe ministere.

2. ELEMENTE DE ANALIZĂ COMPARATIVĂ PENTRU ELABORAREA DECIZIILOR ECONOMICE

a. Conținutul analizei economice

A analiza activitatea întreprinderii înseamnă a descompune această activitate în elementele ei constitutive, cu scopul de a studia raporturile care există între ele, sau pentru a studia raporturile ce există între activitatea unei anumite întreprinderi și aceea a altor întreprinderi similare. Analiza activității economice își are particularitățile sale. Ea este privită ca un mijloc de verificare a executării planului. Prin ea se realizează controlul economic sistematic al activității întreprinderii cu ajutorul tuturor datelor de evidență.

Se supun analizei rezultatele cantitative și calitative obținute de colectivul de muncă al întreprinderii în îndeplinirea programului de producție. Devin obiect de analiză prețul de cost și baza financiară a producției, componența și resursele mijloacelor economice

Scanned with OKEN Scanner

de care dispune întreprinderea pentru îndeplinirea sarcinilor sale. Conținutul analizei economice este verificarea executării planului întreprinderii prin prelucrarea și studierea sistematică a datelor evidenței sale. Prin analiză trebuie să se aprecieze din toate punctele de vedere anumite fenomene ce se desfășoară în mediul economic. Fenomenele care se analizează trebuie mai întîi cunoscute în trăsăturile lor principale, pentru a ne putea orienta în mod just în ceea ce privește apariția lor și numai după aceasta ele trebuie supuse unui studiu mai aprofundat care să descopere esența și cauzele apariției și dezvoltării lor cît și căile de a le conduce în mod practic. Cea dintîi luare de contact cu sfera fenomenelor economice, cu sarcinile planului constă în studiul totalității datelor de evidență.

Sistemul informațional axat pe datele evidenței economice ne oferă:

— o orientare inițială în rezultatele executării planului;

— arată dinainte direcția în care trebuie îndreptată analiza;

— oferă temei pentru o apreciere preliminară asupra activității economice dintr-o perioadă.

Studiul totalității datelor este prima fază din metodologia analizei activității economice.

A doua etapă constă în precizarea sau stabilirea legăturilor cauzale și interdependența între fenomenele studiate. Cunoașterea legăturii și interdependenței dintre fenomene se referă la elementele simple ale procesului de muncă. Ne interesează metodologia, influența elementelor simple asupra activității productive de îndeplinire a planului. Analiza începe cu scoaterea în relief a rezultatelor obținute, a factorilor și cauzelor fenomenului studiat și cu o primă apreciere a lor. Procesul de producție este apoi analizat cît mai profund sub toate aspectele ce caracterizează activitatea de producție a întreprinderii.

A treia treaptă metodologică constă în determinarea influențelor factorilor asupra fenomenului cercetat. Factorii ce acționează asupra diferitelor fenomene economice și asupra întregului proces de producție pot influența în sensuri diferite. De aceea apare necesitatea unei grupări a factorilor economici, a raporturilor dintre ei.

Pentru a stabili gradul de influență a diferiților factori este necesară compararea și măsurarea lor. Cu această ocazie, analiza economică stabilește cu suficientă precizie ce factori au influențat

Scanned with OKEN Scanner

în mod pozitiv dezvoltarea activității și descoperă ceea ce este nou și înaintat. Se stabilesc, de asemenea, influențele negative și cauzele ce frînează creșterea economică. Trecerea succesivă în procesul analizei de la datele contabile generale la cele analitice, adică de la fenomen în întregul lui, la elementele lui și de la acestea iar la întreg, formează o altă etapă în metodologia analizei.

În această etapă se sintetizează rezultatele economice. Acest mod de a privi lucrurile deschide perspectiva cunoașterii în profunzime a naturii indicilor economici.

Toate cele de mai sus se desprind din metoda de cercetare dialectică marxist-leninistă care stă și la baza acestei discipline. Metoda dialectică cere ca în cazul analizei activității economice indicii să fie examinați în dinamica lor, în comparație cu activitatea întreprinderilor fruntașe, precum și prin prisma identificării resurselor pentru creșterea continuă a producției.

b. **Sarcinile de bază ale analizei economice**

Descoperirea și folosirea rezervelor interne este sarcina principală a analizei activității economice. Principalele rezerve interne sînt: o mai bună organizare a muncii, o folosire rațională a utilajului, îmbunătățirea calității produselor, accelerarea vitezei de rotație a mijloacelor circulante, consum rațional de materii și materiale, reducerea cheltuielilor de regie etc.

Verificarea modului de îndeplinire a planului economic este o atribuție concretă a contabilității.

Analiza îndeplinirii planului este necesară chiar și atunci cînd planul a fost îndeplinit la toți indicii, deoarece rezultatele generale pozitive privind îndeplinirea planului nu exclud, uneori, existența unor deficiențe grave în muncă. Se pot descoperi astfel noi rezerve existente și se pot indica căile pentru folosirea lor. Analiza economică constituie o condiție indispensabilă pentru ridicarea nivelului planificării interne, în cadrul întreprinderii și în cadrul ramurii. Analiza nu se poate limita numai la compararea datelor reale cu cele planificate, ci trebuie să stabilească dacă toate posibilitățile întreprinderii au fost luate în considerare la alcătuirea planului. Deci, analiza este folosită nu numai în controlul îndeplinirii planului, ci și la întocmirea lui, îndeplinind astfel una din funcțiunile cele mai importante ale conducerii științifice a economiei națio-

Scanned with OKEN Scanner

nale. Analiza economică servește la întărirea autonomiei gestionare socialiste în întreprindere.

Studierea rezultatelor muncii fruntașilor în producție, transmiterea experienței lor celorlalți muncitori sînt mijloace puternice, pentru extinderea metodelor înaintate de lucru, pentru creșterea productivității muncii. Munca de analiză cuprinde în afară de sfera activității economice propriu-zise și probleme privitoare la tehnică și tehnologie. Raționalizarea procesului de fabricație și automatizarea sînt condiții necesare progresului economic și rentabilitatea întreprinderii este legată organic de ele.

c. Datele contabilității — surse esențiale în procesul analizei economice

Analiza economică stabilește, în primul rînd, modul de îndeplinire a planului la toți indicii. Planul întreprinderii servește ca prim izvor pentru analiza și aprecierea activității întreprinderii.

Folosesc acestui scop datele din dările de seamă ale întreprinderii și ale altor întreprinderi fruntașe, comparația făcîndu-se pe baza lor. Pentru realizarea acestui obiectiv se cere ca sistemul de indicatori ai planului și evidenței să aibă aceeași structură, nu numai în cadrul fiecărei întreprinderi, ci și pe scara economiei naționale. Dările de seamă reflectă activitatea pe baza calculelor din contabilitate, statistică și după evidența tehnic-operativă ca forme ale evidenței economice. Sistemul unic de evidență al economiei naționale este sursa principală din care se extrag date și informații necesare pentru analiza economică. Calitatea evidenței, autenticitatea cifrelor, sinceritatea lor și oglindirea la timp a mersului îndeplinirii planului determină în mare măsură calitatea analizei activității economice. Din bilanțurile periodice se extrag informări necesare pentru analiză, în majoritatea cazurilor. *Bilanțul oferă posibilitatea observării schimbărilor în structura activului și în structura pasivului, de la o perioadă la alta, prezentînd într-o formă clară și concisă toate modificările survenite în viața unităților economice.*

Contul „Beneficii și pierderi" care face parte, de asemenea din darea de seamă anuală, ca și celelalte anexe ce însumează alți indicatori necesari, oferă cunoașterea vieții economice a întreprinderii. În procesul analizei economice se folosesc și alte date,

Scanned with OKEN Scanner

extrase din: situații, fișe, grafice, balanțe de verificare, datele evidenței analitice (fișe, jurnale).

Se mai utilizează în munca de analiză hotărîrile consfătuirii lor tehnice și de producție, procesele verbale de verificare, concluziile reviziilor anterioare și instrucțiunile cu caracter de directivă.

d. Importanța analizei comparative ca treaptă de cunoaștere în metoda contabilității.

Raza de cunoaștere a contabilității este întinsă. Calculul periodic cantitativ și valoric este temeiul unor dezvoltări și interpretări care conduc la analize sistematice, facilitează controlul eficient și permite stabilirea unor calcule previzionale de o importanță deosebită în economia națională. Nu numai orientarea în interiorul unei unități economice poate fi înlesnită prin calculele contabilității, ci pot fi furnizate informații asupra condițiilor în care se desfășoară activități similare în economia națională. Cunoașterea cheltuielilor de producție, în timp și spațiu, în vederea formării prețurilor formează un sector distinct, o formă de calcul a contabilității. Această cunoaștere permite organului de conducere să stabilească anticipat, prin calcule preliminare, costurile pe unitate de produs și măsuri de reducere a prețului de cost. Analiza comparativă este o formă de calcul prin care valorificăm experiența trecutului și indicăm calea optimă în mersul activității economice. Din calculul cronologic se desprind, mai mult sau mai puțin, fapte consumate aparținînd trecutului.

Calculul de sinteză oferit prin balanțele evidenței analitice ori prin balanțele de verificare și bilanțuri este important și aduce servicii bune colectivului de conducere.

Din aceste informații ale contabilității se poate întrezări cursul acțiunilor viitoare. Informațiile reale, de o riguroasă precizie, asupra fenomenelor din trecut reprezintă într-adevăr un temei care permite noi judecăți de valoare asupra fenomenelor viitoare. În desfășurarea activității economice toate unitățile economiei naționale sînt supuse presiunilor pieții interne și uneori chiar fenomenele conjuncturale influențează mersul activității economice. Planul economic la diferite nivele economice reprezintă pentru o perioadă viitoare o precalculație în limitele căreia urmează a se desfășura aprovizionarea, producția, desfacerea și finanțarea.

Scanned with OKEN Scanner

Planul se poate defini prin două dimensiuni: scopul și măsurile sau deciziile luate pentru atingerea acestui scop.

Planul economic este deci suma deciziilor optime luate pe baza analizei comparative și rezultate din calcule previzionale în vederea executării unui proiect. Din experimentul trecutului contabilitatea recunoaște prin comparații modul reproducerii faptelor viitoare, le estimează și le reprezintă cifric. Controlul permanent instituit prin calculul digrafic asupra mișcărilor de valori dezvoltat în analiza comparativă elimină factorii de nesiguranță din economia întreprinderii și preîntîmpină apariția pierderilor eventuale. Analiza comparativă folosește o astfel de metodologie care să elaboreze amănunțit datele în a căror limite se vor desfășura acțiunile viitoare, pentru îndeplinirea planului economic.

Economistul specialist în probleme de contabilitate analizează stocul de informații contabile care privesc trecutul și situația prezentă pentru a stabili beneficiul și alte rezultate economico-financiare la un moment dat. Interpretarea datelor arată stadiul experienței cîștigate în conducerea gestiunilor economice. Interpretarea nu poate fi rezumată deci la simple constatări. Se cer a fi sesizate cauzele pozitive și negative în mersul activității economice și să se desprindă sensul evoluției lor. Vor fi descoperite rezervele din punct de vedere tehnic, de producție și financiar. Calculele de sinteză ale contabilității evidențiază prezentul și scrutează viitorul.

Metodologia tratării stocului de informații contabile este complexă și conduce la concretizarea și coordonarea unor ipoteze în vederea elaborării deciziilor de mare randament.

e. Informația economică-financiară pe baza bilanțului

Necesitatea creșterii eficienței întregii activități economice desfășurate de întreprinderile socialiste solicită colectivului de conducere să apeleze des la datele contabilității, la bilanțurile întocmite pe anumite perioade de gestiune și la analiza costurilor pentru dezlegarea celor mai variate chestiuni economice.

Avînd în vedere acest imperativ devine tot mai stringentă cerința de a se preciza ce fel de informații poate furniza bilanțul, în ce formă și în ce fel de condiții se pot pretinde conținutului indicatorilor săi. Ne alăturăm opiniilor care precizează că literatura de specialitate actuală face prea puține referiri la însușirile

Scanned with OKEN Scanner

informative ale bilanţului, iar atunci cînd aceste referiri se fac ele sînt tratate într-o formă mult prea generală. Împărtăşim de asemenea părerea exprimată în sensul că în bilanţ şi în anexa lui principală sînt sintetizate toate datele contabile şi prin urmare bilanţul caracterizează în mare măsură întreaga activitate economică a întreprinderii. Bilanţul este un calcul de sinteză economic contabil dintre cele mai importante (vezi schema nr. 18).

Referindu-se la proprietăţile informative ale bilanţului profesorul Afanaseev arată că acesta are capacitatea de a caracteriza: reproducţia mijloacelor şi intensitatea folosirii lor.[1] Bilanţul încheie evidenţa curentă, prezintă situaţia financiară actuală şi orientează asupra eficienţei economice. *Bilanţul este un izvor de cunoaştere a reproducţiei mijloacelor de producţie.*

Din acest punct de vedere bilanţul informează asupra modului cum sînt reproduse mijloacele întreprinderii în perioada de gestiune, în totalitatea lor — indicînd beneficiu ori pierdere cît şi pe diverse stadii ale circuitului economic (ex. mijloace fixe, rezervele materiale etc.). Mişcarea mijloacelor în circuitul economic poate fi examinată începînd cu forma lor bănească şi terminînd tot cu această formă — care închide de altfel şi circuitul. Forma bănească este o fază esenţială în circuit şi toate calculele contabilităţii se axează expres, pe această fază, pentru determinarea rezultatelor financiare ale activităţii economice. Beneficiul se obţine în stadiul de închidere a circuitului, în momentul realizării — cu alte cuvinte după transformarea mărfurilor în bani — ca diferenţă între preţul cu ridicata de întreprindere, fără impozitul pe circulaţia mărfurilor şi preţul de cost complet al mărfii realizate. În acest sens constatăm că bilanţul caracterizează numai reproducerea valorică a mijloacelor. Or, majoritatea mijloacelor investite într-o întreprindere industrială se găsesc în sfera producţiei — utilaj, materiale, producţie nefinită, semifabricate, piese de schimb şi altele. Faza a doua a circuitului stă în atenţia colectivului de conducere în mod deosebit. Punctul de plecare şi încheiere a circuitului economic îl constituie mijloacele fixe în sfera producţiei. Este firesc să cunoaştem precis cu ce cantităţi de mijloace materiale şi tehnice a fost începută perioada respectivă şi care este volumul lor la finele ei. Acest interes al conducătorilor producţiei

---

[1] A.A. Afanaseev: *Principiile întocmirii bilanţului*, traducere, Bucureşti, 1950; *Idem Bazele întocmirii bilanţului*, E.F.S. Bucureşti, 1954.
Vezi şi M. Bourquin, *Traité de comptabilité industrielle*, 1965 Paris, Dunod.

Scanned with OKEN Scanner

se explică prin cerința majoră de a se asigura reînnoirea permanentă a elementelor materiale și tehnice ale producției, la nivel corespunzător pentru o producție continuă în proporțiile programate. La finele fiecărui ciclu mijloacele de producție trebuie să fie recuperate nu numai în formă bănească, ci și în forma lor naturală, concretă.

Pentru a aprecia măsura în care au fost recuperate la sfîrșitul anului rezervele materiale și tehnice folosite care existau la începutul anului, *se compară, prin evaluări riguroase,* elementele respective din activul bilanțului inițial și al celui final.

Bilanțul este o sursă de cunoaștere a gradului de utilizare a mijloacelor aflate în circulație.

Această proprietate a bilanțului este pusă în legătură cu faptul că orice interpretare a indicatorilor bilanțieri se poate face numai în legătură strînsă cu datele privind rulajele. Rulajul caracterizează acțiunea utilă a mijloacelor economice avansate în diferitele stadii ale circuitului economic. Balanța de verificare completează informația bilanțului și mișcarea mijloacelor circulante se definește prin *calculul vitezei de rotație.* Dacă pentru un anumit post de bilanț rulajul este mai mare și durata unei rotații este îndelungată, atunci și sumele mijloacelor alocate la postul respectiv din bilanț sînt mari.

Analiza bilanțului permite cunoașterea situației financiare, efortul propriu al întreprinderii și elaborarea deciziilor

Conducerea operativă a întreprinderii și, în general, politica financiară a organismelor economice au la bază, în primul rînd, bilanțul și contul de beneficii și pierderi. Finanțarea și creditarea întreprinderii, controlul economic-financiar, retragerea mijloacelor circulante de prisos, vărsămintele, prelevările, stabilirea cotelor de beneficii pentru bugetul statului, finanțarea cercetărilor științifice — toate aceste măsuri financiare de cea mai mare importanță — se realizează în baza indicatorilor bilanțului și a anexei acestuia.

Primele concluzii asupra situației financiare a întreprinderii se obțin din lectura bilanțului. Această operație începe cu o cercetare a pasivului, întrucît, în pasiv, aflăm izvorul formării mijloacelor din activul bilanțului. În principal citirea bilanțului, pe posturi și grupări, evidențiază unele aspecte legate de realizarea beneficiului sau poate fi descoperită existența unor lacune serioase în activitatea întreprinderii cum ar fi apariția unor împrumuturi

Scanned with OKEN Scanner

restante sau a unor furnizori neachitați în termen, apariția pierderilor și a debitorilor insolvabili.

Bilanțul prezentat mai înainte indică beneficii și o solidă activitate desfășurată de unitatea economică.

Nu sînt nici împrumuturi restante pentru mijloacele economice — și sub acest aspect — aprecierea activității întreprinderii este pozitivă. Analiza bilanțului pretinde mult discernămînt și din corelațiile grupelor sale pot fi trase concluzii nu numai asupra situației din trecut, ci și pentru viitor.

Analizăm în continuare modul cum s-au respectat în bilanț o serie de corelații atît pe orizontală cît și pe verticală.

În bilanț, **pe orizontală** există următoarele corelații:

1) Aa = Ap, adică totalul grupei *A activ* este totdeauna egal cu totalul grupei *A pasiv*, deoarece mijloacele fixe sînt procurate în întregime din sumele puse sau rămase la dispoziția întreprinderii cu titlul gratuit și nerambursabil.

Înlocuind cu datele din bilanț obținem:

(Aa) 83.701.410 lei = 83.701.410 lei (Ap)

2) Ba = Bp, adică totalul grupei *B activ* (Ba) în general, ar trebui să fie egal cu totalul grupei *B pasiv* (Bp).

De cele mai multe ori însă această egalitate nu se realizează datorită nerespectării egalității între grupa *D activ* (Da) și grupa *D pasiv* (Dp). Deci avem două abateri:

a) cînd Ba > Bp și

b) cînd Ba < Bp.

În cazul bilanțului de mai înainte situația se prezintă astfel:

(Ba) 29.863.543 lei > 29.003.503 lei (Bp)

Deci s-au procurat mijloace circulante din alte resurse decît cele existente în grupa B pasiv.

3) Totalul grupei C *cctiv* (Ca) este egal cu totalul grupei C *pasiv* (Cp) — adică:

Ca = Cp, pentru că sistematizarea valorilor reflectată în conturile din clasa 9 „Investiții" se finalizează numai în aceste grupe.

(Ca) 14.600.000 = 14.600.000 (Cp)

4) Da = Dp, adică totalul grupei D *din activ* (Da) trebuie să fie egal cu totalul grupei D *dtn pasiv* (Dp).

Scanned with OKEN Scanner

Însă ca și la grupele B din bilanț, cazurile cele mai frecvente arată că:

$$Da \neq Dp.$$

Și aici putem avea două cazuri care de data aceasta sînt în corelație cu grupele B, în sensul că, din punctul de vedere al ordinii situațiilor sînt invers, adică:

a) cînd $Da < Dp$, atunci $Ba > Bp$ și

b) cînd $Da > Dp$, atunci $Ba < Bp$.

De altfel inegalitatea dintre aceste grupe D explică existența inegalității dintre grupele B din bilanț.

În analiza întreprinsă pe baza bilanțului constatăm că o parte din beneficiile rămase temporar disponibile la dispoziția întreprinderii, în loc să fie vărsate sau prelevate la buget, au fost utilizate pentru procurarea de mijloace circulante. Din această cauză grupa $Da < Dp$, iar $Ba > Bp$

(Da) 17.454.000 lei < 18.314.040 lei (Dp).

Schematic, explicația existenței inegalității dintre grupele B din bilanț se prezintă astfel:

$Ba \neq Bp$ →
- $Ba > Bp \rightarrow Da < Dp$ — situație normală
- $Ba < Bp \rightarrow Da > Dp$ — fie că s-au înregistrat pierderi în activitatea de bază, fie că s-au făcut vărsăminte și prelevări din beneficii mai multe decît cele realizate.

Pe **verticală** se stabilesc o serie de corelații de structură.

5) *Structura bilanțului întreprinderii pe grupe.* În felul acesta avem posibilități să efectuăm analize comparative în timp și spațiu — care pot evidenția o serie de aspecte pozitive și negative în activitatea întreprinderii pe baza cărora se elaborează decizii și se întreprind calcule previzionale (vezi figura nr. 20).

Structura bilanțului ne arată, în general din dinamică, creșterea eficienței activității întreprinderii reflectată în micșorarea ponderii celorlalte grupe (A și B în special), în timp ce grupa D — beneficiile din această grupă — *indică o sporire substanțială.*

Scanned with OKEN Scanner

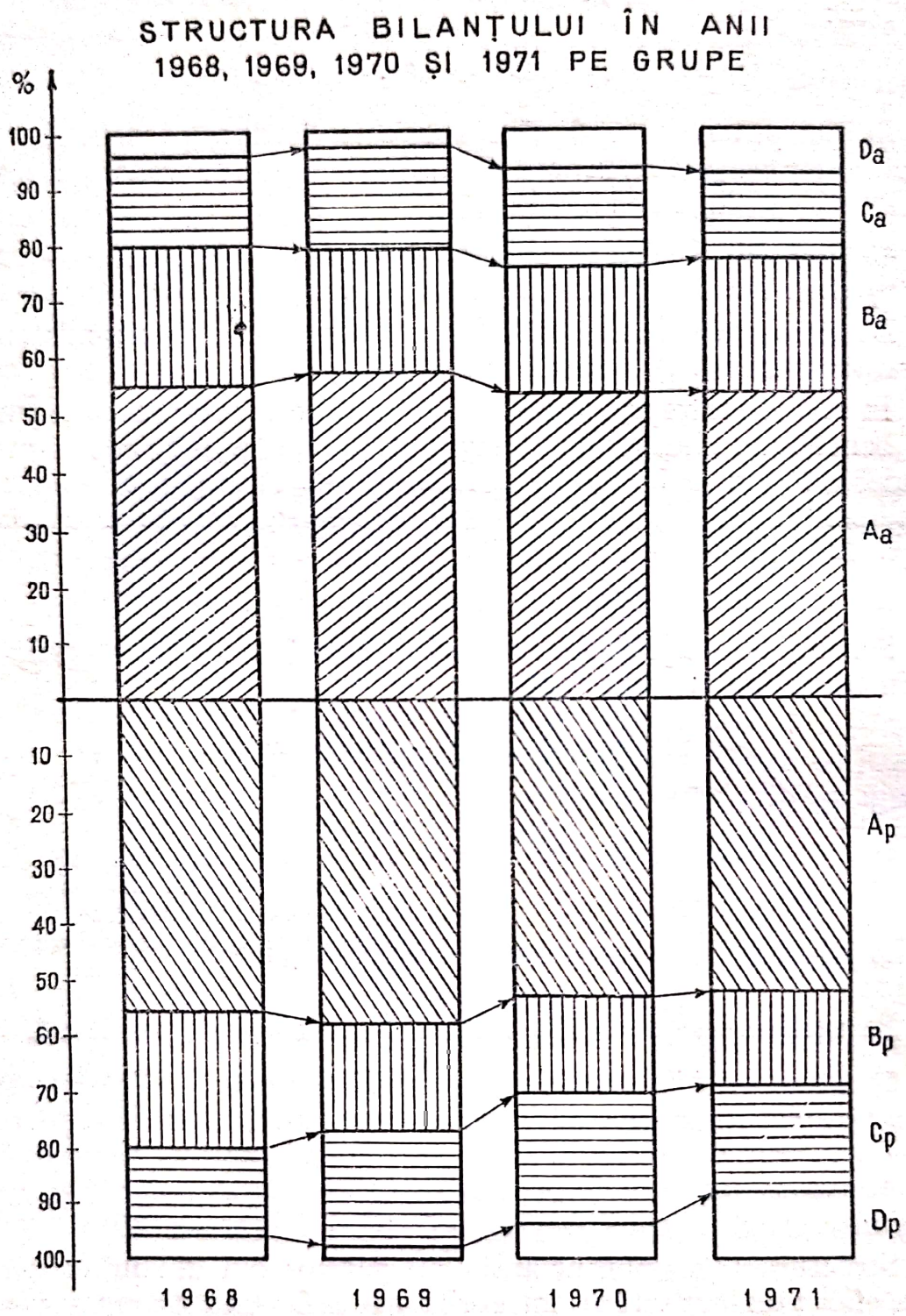

STRUCTURA BILANȚULUI ÎN ANII
1968, 1969, 1970 ȘI 1971 PE GRUPE
%
100
90
80
70
60
50
40
30
20
10
10
20
30
40
50
60
70
80
90
100
Da
Ca
Ba
Aa
Ap
Bp
Cp
Dp
1968
1969
1970
1971

Fig. 20

Structura bilanțului încheiat la.... 19....

Activ — Pasiv

Simbol. grupei	Denumirea grupei	Ponderea la începutul perioadei	Ponderea la sfîrșitul perioadei	Simbol. grupei	Denumirea grupei	Ponderea la începutul perioadei	Ponderea la sfîrșitul perioadei
A.	Mijloace fixe	58,31	57,48	A	Resurse proprii și împrumutate privind mijloacele fixe	58,31	57,48
B.	Mijloace circulante	22,47	20,51	B	Resurse proprii împrumutate și atrase priv. mijl. circulante	22,18	19,92
C.	Mijloace și cheltuieli pentru investiții	8,07	10,03	C	Resurse pentru investiții	8,07	10,03
D.	Vărsăminte, prelevări și pierderi	11,15	11,98	D	Beneficii și subvenții	11,44	12,57
	Total activ	100	100		Total pasiv	100	100

6) Determinarea eficienței folosirii mijloacelor economice măsurată prin indicatorul *„Beneficii la 1.000 lei mijloace economice"*.

Considerăm *Eme* = eficiența folosirii mijloacelor economice: *Dp* = beneficiul realizat; *Mf* = valoarea de inventar a mijloacelor fixe; *BaI* = mijloace circulante materiale; *Ba VIII* = producția neterminată.

$$Eme = \frac{Dp}{Mf + Ba\,I + Ba\,X} \cdot 1000 =$$

$$= \frac{18.314.040}{120.181.150 + 18.433.093 + 2.800.000} \cdot 1000 =$$

$$= \frac{18.314.040 \cdot 1.000}{141.414.243} = 129{,}51$$

Cu alte cuvinte, la 1000 lei mijloace economice în întreprinderea cuprinsă în studiu se obțin 129,51 lei beneficii.

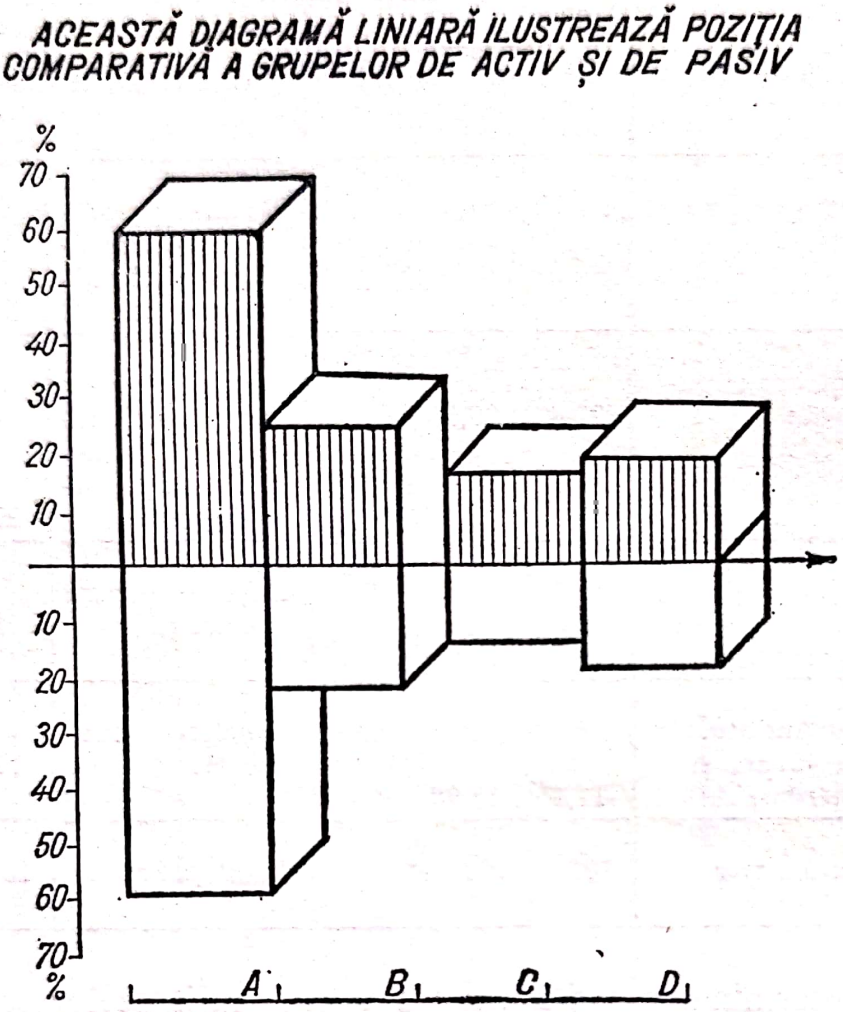


Fig. 21 Diagramă — poziția comparativă a Activului și Pasivului.

7) Eficiența folosirii mijloacelor fixe măsurată prin indicatorul „Beneficii la 1.000 lei mijloace fixe" adică:

$$Ef = \frac{Dp}{Mf} \cdot 1000 = \frac{18.314.040}{120.181.150} \cdot 1000 = 152{,}39 \text{ lei.}$$

Rezultă că la 1000 lei mijloace fixe — întreprinderea obține un beneficiu însemnat și anume de 152,39 lei.

8) *Calculăm apoi starea mijoacelor fixe* — prin determinarea *coeficientului de uzură — (Kuz)* cu relația:

$$Kuz = \frac{Uz}{Mf} \cdot 100 \text{ în care}$$

Scanned with OKEN Scanner

Uz = uzarea mijloacelor fixe

Mf = valoarea de inventar a mijloacelor fixe.

La sfîrşitul perioadei:

$$Kuz\ final = \frac{\text{Sold cont 005}}{\text{Sold cont 001}} = \frac{36.479.740}{12.181.150} \cdot 100 = 30{,}35\ \%.$$

La începutul perioadei:

$$Kuz_0 = \frac{28.525.500}{105.650.000} \cdot 100 = 27\ \%.$$

9) Lichiditatea întreprinderii sau posibilităţile de plată în numerar a angajamentelor se determină cu ajutorul *coeficientului de solvabilitate (Ksolv).*

$$Ksolv = \frac{Ba\ V - Bp\ VII - (Dp - Da)}{Bp - (Bp\ I - Bp\ VII)} \cdot 100 =$$

$$= \frac{1.338.600 - 111.200 - (18.314.040 - 17.454.000)}{29.003.503 - (26.690.165 + 111.200)} \times 100 =$$

$$= \frac{367.360}{2.202.138} \cdot 100 = 16{,}68\ \%,$$

în care:

$Ba\ V$ = mijloace băneşti din gr. Ba; $Bp\ I$ = fonduri proprii privind mijloacele circulante din grupa Bp; $Bp\ VII$ = fonduri şi finanţări diverse.

Înseamnă că, întreprinderea poate achita imediat numai 16,68% din totalul angajamentelor pe care le are.

10) Calculul *ponderii resurselor proprii în totalul resurselor mijloacelor circulante* ale activităţii economice.

$$Prp = \frac{Bp\ I}{Bp} \cdot 100 = \frac{26.690.165}{29.003.503} \times 100 = = 92{,}82\ \%$$

Prp = ponderea resurselor proprii; $Bp\ I$ = Fonduri proprii, privind mijloacele circulante; Bp = total grupa B pasiv.

Peste 90% din totalul resurselor mijloacelor circulante ale întreprinderii, reprezentînd resurse proprii, ceea ce indică un aspect pozitiv al activităţii întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

3. UNELE CALCULE PROSPECTIVE PE BAZA BILANȚULUI

Bilanțul este o sinteză. El oferă o privire retrospectivă asupra rezultatelor obținute în economia organismelor creatoare de valori și în același timp facilitează perspectiva cunoașterii creșterii economice. Cu datele furnizate de contabilitate se pot realiza multiple calcule și analize, pentru a aprecia activitatea perioadei trecute și se poate indica direcția acțiunilor viitoare, care să asigure noi dimensiuni eficienței activității economice a unităților economice naționale.

Rata rentabilității este unul din indicatorii ce se calculează pe baza datelor din bilanț și din anexa lui. În acest indicator calitativ se reflectă variate aspecte ale activității economico-financiare a întreprinderii.

Pentru determinarea ratei rentabilității, utilizăm relațiile:

$$R = \left(\frac{B}{P_v} \times 100\right) = \left(\frac{P_v - P_c}{P_v} \times 100\right) = \left(1 - \frac{P_c}{P_v}\right) \times 100$$

$$R = \left(\frac{B}{P_c} \times 100\right) = \frac{P_v - P_c}{P_c} \times 100 = \left(\frac{P_v}{P_c} - 1\right) \times 100,$$

în care:

R = rata rentabilității;

B = beneficiu realizat:

P_c = valoarea producției în preț de cost complet;

P_v = Valoarea producției în preț cu ridicata, minus beneficiu.

Caracterizarea multilaterală a eficienței economice a activității unei întreprinderi reclamă analiza aprofundată a raportului dintre factori și rezultate văzut, ca relație cauzală, precum și determinarea cantitativă a acestui raport.

Importanța studierii raportului de cauzalitate crește considerabil în elaborarea prognozelor a căror obiective urmăresc printre altele optimizarea și stabilirea mărimii lui numerice, sub formă de normativ. Preocuparea este subordonată finalității generale de a obține rezultatele maxime cu un minimum de cheltuieli, principiu afirmat permanent în activitatea unităților noastre economice.

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza datelor analizate, relevăm schimbarea caracteristicii rezultative, ca efect al schimbării uneia din caracteristicile independente, înlăturîndu-se influența asupra celorlalte variabile independente.

Stabilim corelații între beneficiul realizat, producția exprimată în preț de cost complet și rata rentabilității.

Creșterea volumului beneficiului determină creșterea ratei rentabilității.

Pentru a arăta legitatea care se manifestă în legătura dintre fenomene, exprimată sub forma unei funcții, se stabilește dependența funcțională dintre caracteristica factorială (determinantă) și cea rezultativă. În cazul unei legături binare, caracteristica rezultativă se schimbă uniform, sub influența variației caracteristicii, factoriale. Această legătură se exprimă cu ajutorul ecuației liniei drepte în care $\overline{Y}x = a + bx$, valorile lui Y se consideră funcție de x iar a și b sînt constante.

Folosind datele cu privire la rata rentabilității, beneficiul și volumul producției în preț de cost complet s-a calculat ecuația dreptei și s-a determinat tendința fenomenului pentru perioada următoare.

Tendința de dezvoltare a unui fenomen se poate determina și printr-o curbă parabolică. Pentru această ajustare se alcătuiește un sistem de $n + 1$ ecuații normale. Ecuația parabolică de gradul 2 necesită un sistem de 3 ecuații normale.

$$\Sigma\, y = na + b\Sigma x + c\Sigma x^2$$

$$\Sigma xy = a\Sigma x + b\Sigma x^2 + c\Sigma x^3$$

$$\Sigma x^2 y = a\Sigma x^2 + b\Sigma x^3 + c\Sigma x^4.$$

Se consideră axa oy în așa fel ca abaterile să fie simetrice față de ea. $[\Sigma x = 0, \Sigma x^3 = 0]$. Sistemul devine:

$$\Sigma y = na + c\Sigma x^2$$

$$\Sigma xy = b\Sigma x^2$$

$$\Sigma x^2 y = a\Sigma x^2 + c\Sigma x^4,$$

Scanned with OKEN Scanner

unde valorile parametrilor a, b și c sînt:

$$a = \frac{x^4 \Sigma y - \Sigma x^2 \Sigma x^2 y}{n \Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2}$$

$$b = \frac{\Sigma xy}{\Sigma x^2}$$

$$c = \frac{n \Sigma x^2 y - \Sigma y \Sigma x^2}{n \Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2}.$$

Verificînd cele două tendințe de dezvoltare a volumului beneficiului prin pătratul diferențelor se ia în considerare cea cu diferențele cele mai mici, în elaborarea prognozelor de viitor. S-a calculat tendința liniară și parabolică pentru beneficiu și pentru volumul producției (vezi schema 20 și schema 21).

Luînd în considerare pentru anul 1971 un volum al beneficiilor, conform tendinței liniare de 206.070 și un volum al producției de 845.097, rata rentabilității va fi de:

$$R_{1971} = \frac{B_{1971}}{Pc_{1971}} = \frac{214.641}{856.383} \cdot 100 = 25{,}0$$

$$R_{1970} = \frac{B_{1970}}{Pc_{1970}} = \frac{188.118}{772.082} \cdot 100 = 24{,}3.$$

Comparînd datele anului 1970 cu cele calculate pentru anul 1971, constatăm o creștere a volumului producției marfă în mărime relativă de 10,9%, o creștere a beneficiului de 14,05% și o creștere a ratei rentabilității de 0,7%[1].

Graficele funcțiilor privind tendința liniară și parabolică a beneficiului și a volumului producției se prezintă în fig. nr. 22 și fig. nr. 23).

---

[1]) Vezi: D. Rusu și R. Davideanu; Calcule previzionale în economia întreprinderii, în Revista de contabilitate nr. 5/1970.

GRAFICUL FUNCȚIEI PRIVIND TENDINȚA LINIARĂ
ȘI PARABOLICĂ A BENEFICIULUI

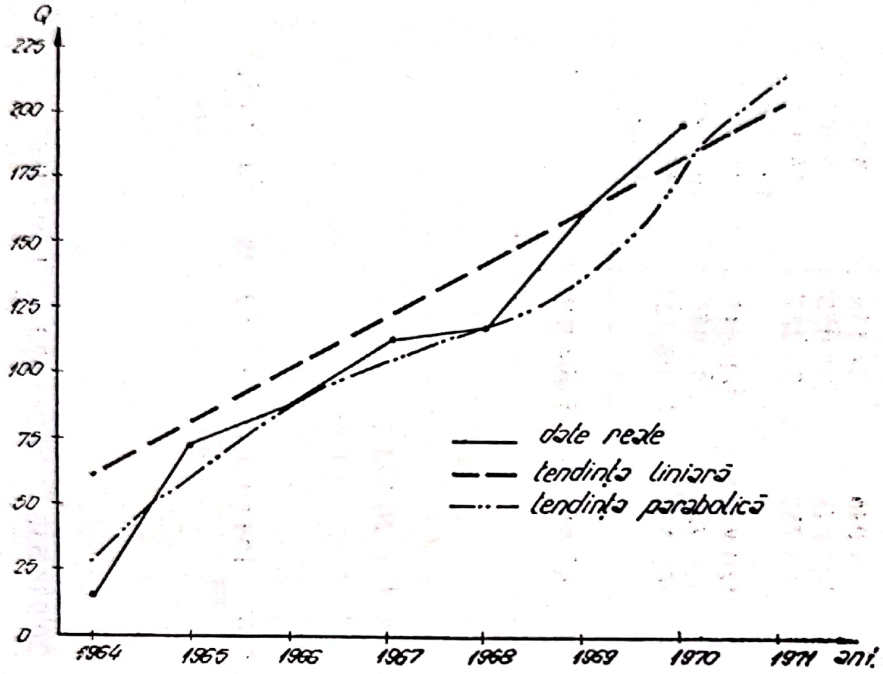


Fig. 22

GRAFICUL FUNCȚIEI PRIVIND TENDINȚA LINIARĂ
ȘI PARABOLICĂ A VOLUMULUI PRODUCȚIEI

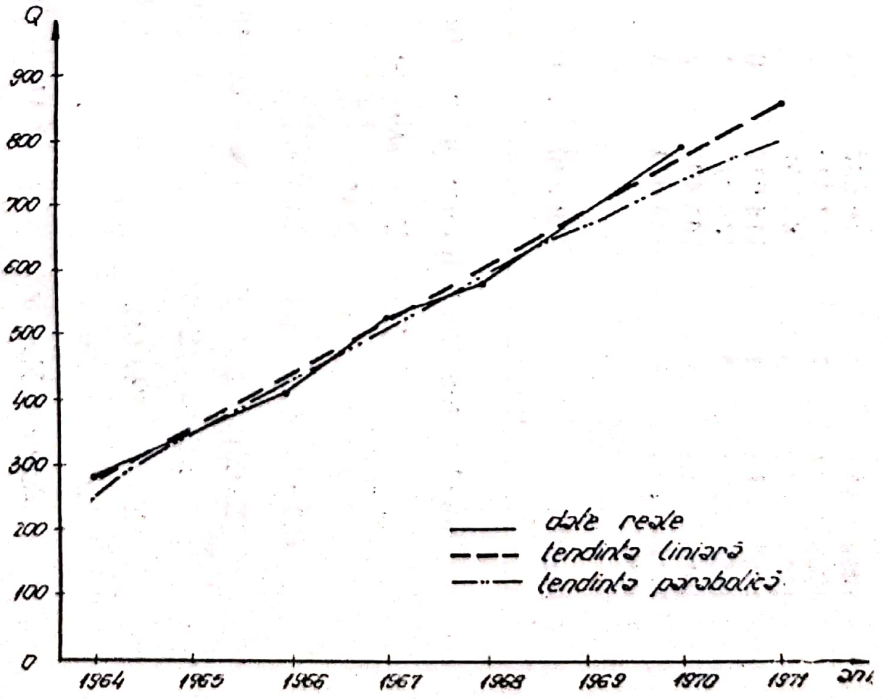


Fig. 23

Scanned with OKEN Scanner

Calculul tendinței liniare și parabolice a beneficiului *Schema Nr. 20*

Anii	Rata rent.	Rata rent. ordo-nanț. x	Beneficiu realizat y	x	x^2	x^4	$x\,y$	x^2y	Tendința liniară	Tendința parabolică
1964	15,0	1	14 682	−3	9	81	− 44 046	132 138	28 978	26 193
1965	20,0	2	73 514	−2	4	16	−147 028	294 056	55 502	55 501
1966	20,0	3	83 257	−1	1	1	− 83 257	83 257	82 025	83 696
1967	21,4	4	114 617	0	0	0	0	0	108 548	110 776
1968	20,5	5	120 415	1	1	1	+120 415	120 415	135 071	136 742
1969	24,4	6	163 497	2	4	16	+326 994	653 988	161 595	161 595
1970	24,2	7	189 858	3	9	81	+569 574	1 708 722	188 118	185 333
1971									214 641	192 388
Total			789 840	0	28	196	+742 652	2 992 576		

Calculul tendinței liniare a beneficiului realizat:

$$Y = a + b = \frac{\Sigma y}{n} + \frac{\Sigma xy}{\Sigma x^2}\,\frac{789\,840}{7} + \frac{742\,652}{28} = 112\,834 + 26\,523\,x$$

Calculul tendinței parabolice:

$$a = \frac{\Sigma x^4 \Sigma y - \Sigma x^2 \cdot \Sigma x^2 y}{n\Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2} = \frac{196 \cdot 789\,840 - 28 \cdot 2\,992\,576}{7 - 196 - (28)^2} = \frac{154\,808\,640 - 83\,792\,128}{1\,372 - 784} = \frac{71\,016\,512}{588} = 120\,776$$

$$b = \frac{\Sigma xy}{\Sigma x^2} = \frac{742\,652}{28} = 26\,523\,x$$

$$c = \frac{n\Sigma x^2 y - \Sigma y \Sigma x^2}{n\Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2} = \frac{7 \cdot 2\,992\,576 - 789\,840 \cdot 28}{7 \cdot 196 - (28)^2} = \frac{20\,948\,032 - 22\,215\,520}{588} = \frac{1\,267\,488}{588} = -2\,155$$

Scanned with OKEN Scanner

Schema Nr. 21

Calculul tendinței liniare și parabolice a volumului producției realizat în preț cost complet

	rata rentabilității	rata rentab. ordonată	Producția realizată y	x	x^2	x^4	xy	x^2y	Tendința liniară	Tendința parabolică
1964	15,9	1	280.600	−3	9	81	− 841.000	2.525.400	266.276	277.986
1965	20,0	2	350.412	−2	4	16	− 700.824	1.401.648	350.577	350.572
1966	20,0	3	410.900	−1	1	1	− 410.900	410.900	434.878	427.844
1967	21,4	4	534.378	0	0	0	0	0	519.179	509.802
1968	20,5	5	587.460	+1	1	1	+ 587.460	587.460	603.480	596.446
1969	24,4	6	685.204	+2	4	16	+1.370.408	2.740.816	687.781	687.776
1970	24,2	7	785.296	+3	9	81	+2.355.888	7.067.664	772.082	783.792
1971									856.383	905.581
			3.634.250		28	196	+2.360.432	14.733.888		

Calculul tendinței liniare

$$\bar{Y} = a + bx = \frac{\Sigma y}{n} + \frac{\Sigma xy}{\Sigma x^2} = \frac{3.634.250}{7} = \frac{2.360.432}{28} = 519.179 + 84.301$$

Calculul tendinței parabolice

$$a = \frac{\Sigma x^4 \Sigma y - \Sigma x^2 \Sigma x^2 y}{n\Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2} = \frac{196 \cdot 3.634.250 - 28 \cdot 14.733.888}{7 \cdot 196 - 28^2} = 509.802$$

$$b = \frac{\Sigma xy}{\Sigma x^2} = \frac{2.360.432}{28} = 84.301$$

$$c = \frac{n\Sigma x^2 y - \Sigma y \Sigma x^2}{n\Sigma x^4 - (\Sigma x^2)^2} = \frac{7 \cdot 14.733.888 - 3.634.250 \cdot 28}{588} = 2.343$$

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IX

TEHNICA CONTABILĂ

1. DOCUMENTAREA OPERAȚIUNILOR

a. Clasificarea documentelor

Nici o înregistrare nu se poate face decît pe baza unui document (act justificativ), din care să se poată constata natura operațiunii înregistrate și elementele ei. Documentele sînt dovezi scrise ale faptelor economice întreprinse și ele trebuie să fie întocmite fără nici o întîrziere. Orice document sau act justificativ trebuie să aibă un conținut clar, să fie simplu și ușor de mînuit, în vederea prelucrării ulterioare.

În economia socialistă importanța documentelor este excepțional de mare. Ele constituie antenele contabilității dar în același timp sînt și un mijloc eficace pentru verificarea gestiunilor, pentru analiza întregii vieți economice a întreprinderii și pentru stabilirea calculelor previzionale. Pe baza lor se poate stabili răspunderea personală a conducerii și asigură controlul mijloacelor de lucru puse la dispoziția întreprinderii și în același timp sînt un mijloc eficient de control asupra executării planului economic.

Proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producție, relațiile de colaborare proprii orînduirii socialiste asigură premisele pentru conducerea planică pe toate treptele economiei, inclusiv la nivelul întregii societăți, fac necesară și posibilă, în același timp, coordonarea unitară a întregului proces de reproducție, dirijarea conștientă a producției și repartiției, distribuirea resurselor pe ramuri și pe unități de producție, aplicarea pe scară largă a progresului tehnic și științific contemporan.

Scanned with OKEN Scanner

Crearea unui sistem rațional al documentării reale a operațiunilor și organizarea unui circuit documentar just constituie o problemă de mare răspundere, interesînd întreaga economie națională.

Sînt documente: facturile, ordinele de plată, procesele verbale de recepție, recipisele de primire, bonurile de casă, chitanțele, bonurile de materiale, fișa limită de materiale etc. Documentele pot fi clasificate după *destinație*, după *conținut* și după *locul întocmirii lor*.

După **destinație** pot fi împărțite în 4 categorii: *documente de dispoziție, documente de execuție, documente combinate* și *documente contabile*.

Documentele de dispoziție cuprind dispoziții în vederea executării unor anumite operațiuni. Din aceste documente, care confirmă necesitatea de a se efectua o anumită operațiune, fac parte comenzile, ordinele de plată, cecurile de numerar, dispozițiile de încasări și plăți, dispozițiile de virament, dispozițiile pentru eliberarea de materii și materiale.

Documentele de execuție confirmă faptul că într-adevăr operațiunile s-au îndeplinit. Ele poartă în mod obligatoriu semnătura persoanelor care predau sau primesc mijloace materiale sau bănești. Aparțin acestei categorii procesele-verbale de recepție, chitanțele de primirea banilor, facturilor constatînd eliberarea de mărfuri, notele de predare.

Documentele combinate cuprind în ele în același timp atît elementele de dispoziție cît și elementele unui document de execuție. Ordinul de eliberarea mărfurilor din depozit devine și document de execuție după eliberarea mărfurilor și după ce depozitul va fi menționat aceasta (semnătura de eliberare și de primire). Tot documente combinate sînt fișele limită de materiale, notele de transfer etc.

Sînt *documente contabile*, acele documente care se întocmesc de serviciul contabilității, pe baza actelor justificative primite, pentru a înlesni și accelera înregistrarea operațiunilor în conturi. Ele conțin dispoziția contabilului șef de a se înregistra operațiunea dată într-un anumit cont. Această dispoziție se dă, indicîndu-se pe un formular special (notă de contabilitate) corespondența conturilor, suma și textul rezumativ al operațiunii, fixate în documentele de dispoziție sau de execuție. Baza pentru înregistrări o constituie numai documentele de execuție și în unele cazuri documentele de dispoziție iar cele contabile au numai un rol ajutător.

Scanned with OKEN Scanner

După conținut, documentele pot fi împărțite în două categorii: *primare și centralizatoare* (recapitulative).

Sînt *documente primare* acelea care oglindesc o operațiune oarecare, datele lor fiind culese chiar de pe teren. Aparțin aici procesele-verbale de recepție, facturile, bonurile, ordinele pe care le dăm mînuitorilor de valori.

Documente centralizatoare (recapitulative) se numesc acele documente în care se concentrează date dintr-o serie de documente primare privind operațiuni de același fel. Un asemenea document poartă numele de borderou, situație sau centralizator.

Documentele mai pot fi clasificate și după **locul întocmirii lor.** Din acest punct de vedere ele se împart în *externe și interne.*

Sînt *externe* acele documente primite din afară, de la alte întreprinderi (facturile furnizorilor, chitanțele etc.).

Se numesc documente *interne* acele documente care se întocmesc în cadrul întreprinderii. Unele circulă numai în interiorul unității economice (ordine pentru eliberarea de materii și materiale, note contabile, deconturile de avansuri etc.), altele și în afara ei (facturile talon, cecurile, dispozițiile de plată etc.).

b. Benzile perforate, mijloc de informare eficientă în economia întreprinderii

Schimbările importante petrecute în ultimii ani în activitatea economică au stimulat crearea unor noi sisteme în tratarea informației [1].

Benzile perforate, de exemplu, reprezintă un mijloc eficient pentru culegerea, transmiterea automată și obținerea continuă a informațiilor.

Ele se obțin pe mai multe căi:

1) prin perforarea manuală la un perforator de bandă manual;

2) ca mijloc de redare, în cazul primirii informațiilor de la distanță;

3) ca „produs secundar" obținut la unele mașini de birou comandate manual;

4) prin reproducerea de pe altă bandă perforată;

---

[1] Vezi: E. H. Gregory — R.L. Van Horn, *Le traitement de l'information dans l'entreprise,* Dunod, Paris, 1966.

Scanned with OKEN Scanner

5) prin convertirea de pe cartele perforate sau de pe bandă, efectuată automat la o mașină specială numită convertizor;

6) prin conectarea perforatorului de bandă perforată la mașina electronică de calcul.

Obținută pe una din căile prezentate mai sus, banda perforată poate servi fie pentru transmiterea automată a informației cu ajutorul aparatului de teleimprimare, fie pentru perforarea automată a cartelelor destinate unei prelucrări ulterioare la stația de mașini de calcul. Banda perforată mai poate fi utilizată și pentru introducerea datelor inițiale în mașinile electronice de calcul sau la dirijarea unor mijloace de mecanizare mică, mijlocie sau mare. Informația poate fi obținută deci de elementul receptor al aparatului de teleimprimare, de pe care apoi se poate citi și utiliza pentru prelucrarea în continuare. Se folosește de obicei cînd este necesar să se înscrie informația și să se prelucreze, în același timp, cu ajutorul unui mijloc mecanic sau automat, comandat cu ajutorul benzii perforate.

Perforarea automată a cartelelor după banda perforată constituie cel mai important domeniu de utilizare a acesteia. Banda perforată face astfel legătura între mașinile de scris, de contabilizat și facturat, pe de o parte și mașinile cu cartele perforate pe de altă parte. De asemenea se elimină operația de perforare și control manual a cartelelor după documentele primare, operația cea mai obositoare, cea mai înceată și cu cel mai mare volum de muncă. Obținerea benzilor perforate ca produs secundar la mașinile de scris, calculat și contabilizat, odată cu întocmirea documentelor sau cu prelucrarea acestora, asigură concordanța deplină între datele din documente și cele perforate pe bandă și în continuare în cartele.

Benzile perforate sînt un mijloc pentru extinderea sistemului cu cartele perforate, în întreprinderile mici și mijlocii, prin trimiterea de către aceste întreprinderi a benzilor perforate în locul documentelor primare. Perforarea cartelelor este posibilă fără transmiterea documentelor primare și fără alte dificultăți legate de acest mod de lucru.

Se creează deci posibilitatea dezvoltării unor centre mari de calcul care să deservească mai multe întreprinderi, din aceeași localitate în funcție de organizarea sistemului de transmitere a informațiilor la distanță.

Benzile perforate se folosesc și pentru introducerea datelor în mașinile electronice de calcul. La mașinile electronice de calcul

Scanned with OKEN Scanner

rapide, de mare randament, benzile perforate nu pot fi folosite pentru introducerea datelor direct, ci mai întîi trebuie transpuse pe benzi magnetice care se folosesc apoi ca mijloc rapid de introducere a datelor. În legătură cu dirijarea unor mijloace de mecanizare mică sau mijlocie, benzile perforate au deschis perspective noi.

Mașinile de scris, mașinile de centralizat, care de obicei sînt comandate manual, pot fi comandate automat cu ajutorul benzilor perforate. Randamentul acestor mașini crește simțitor. Din cele prezentate se desprind perspectivele pe care le deschid benzile perforate în extinderea mecanografiei electronice în economia întreprinderilor.

Perforatorul de bandă și dispozitivul de citire sînt de construcție relativ simplă, de volum mic și ieftine. Ele se pot combina eficient cu diferite mașini de birou sau se pot anexa la acestea. Banda perforată avînd un volum mic și greutate redusă poate fi transportată cu ușurință prin poștă creînd posibilitatea obținerii descentralizate a benzilor perforate și a prelucrării centralizate a acestora.

Au o utilizare mare, ca mijloc de introducere și redare în tehnica de teleimprimare, și deci ca mijloc de transmitere a informațiilor la distanță.

În literatura de specialitate autori diferiți fac aprecieri în legătură cu avantajele benzilor perforate. V. Stibic în lucrarea „De la mecanizare la automatizarea lucrărilor de conducere" arată că în comparație cu cartelele perforate, cu ajutorul benzii perforate cu 5 canale se poate obține același volum de informații, cu o economie de 76% spațiu, 85% greutate și 80% cheltuieli de materiale [1].

Și benzile perforate prezintă inconveniente serioase în legătură cu imposibilitatea sortării informațiilor după caracteristicile care ne interesează, greutatea corectării erorilor, pierderilor de timp și de material în cazul corectării erorilor etc.

Concluzia care se desprinde constă în aceea că atît cartela cît și banda perforată prezintă fiecare și avantaje și dezavantaje, ce se cer a fi cunoscute și de care trebuie să se țină seama în alegerea suportului informației la o anumită aplicație concretă.

---

[1] V. Stibic, *„De la mecanizare la automatizarea lucrărilor de conducere"*, pag. 78.

Scanned with OKEN Scanner

c. Datele esențiale pe care le conține un document

Orice document trebuie să cuprindă, cel puțin, următoarele date:

1) Denumirea documentului (factură, recipisă, bon).
2) Denumirea întreprinderii care a întocmit documentul.
3) Numărul de ordine al documentului.
4) Data și locul întocmirii documentului.
5) Felul operațiunii, cu indicarea elementelor cantitative și calitative.
6) Valoarea în bani (în cifre și litere) în documentele bănești.
7) Semnăturile persoanelor care au luat parte la efectuarea operațiunii și care confirmă exactitatea datelor cuprinse în document.

Documentele pot cuprinde și alte date necesare. Ele nu sînt valabile și nu pot fi luate în considerare dacă lipsesc datele stabilite sau dacă prezintă ștersături, corecturi necertificate.

În unele documente, cum sînt de exemplu cecurile, corecturile nu sînt admise sub nici o formă.

d. Planul documentării operațiunilor

Organizarea documentării operațiunilor întreprinderii este condiționată de întocmirea unui plan sistematic și metodic.

Planul cuprinde specificarea și descrierea amănunțită a formularelor și documentelor necesare bunului mers al operațiunilor. Cerințele raționalizării sistemului informațional economic impun tipizarea și unificarea documentelor. Prin *tipizare* se creează posibilitate centralizării operative a datelor, *unificarea* asigură concordanța între datele prelucrate de cele trei forme ale evidenței economice. Unificarea și tipizarea documentelor, pentru operațiunile de același fel, permit un sistem unitar de lucru pe întreaga economie națională, precum și reducerea numărului de documente. Este cerut să fie creat un document primar unitar, care să poată fi utilizat în același timp pentru contabilitate, statistică și evidența tehnic-operativă.

Formularele de documente se confecționează ținîndu-se seama de elementele de bază și de particularitățile operațiunii al cărei

Scanned with OKEN Scanner

conținut se cere a fi oglindit. Astfel, eliberarea de materii și materiale pentru nevoile producției este consemnată în întreprinderile industriale fie în bonul de materiale, fie în fișa limită. Cînd eliberarea se face o singură dată sau la intervale mari în cursul lunii se folosește bonul de materiale. Dacă se eliberează materiale de același fel în fiecare zi sau la intervale mici în cursul lunii, în aceeași secție, și pentru aceeași comandă, se utilizează fișa limită.

Redăm modelul unui Bon de materiale [1] și al unei Fișe limită de materiale (vezi schemele 22 și 23).

Schema nr. 22

Magazia	Destinația materialelor	Felul operației	**BON DE MATERIALE Nr.** .....
			Produs, lucrare ..... reper .....
			Dimens. piesei ..... norma ..... buc. lansate .....

Secția (șantier)	Atelier	Brigada (echipa)	Nr. comenzii	Simbol ct. de chelt.		Simbol ct. de mat.	
				Sint.	Analitic	Sint.	Analitic

	Material	Gr. apr.	U/M	Denumirea mat. (sort. dim. calit. etc.)	Simbol intern	Cantitate necesară	Cantitate eliberată	Preț unitar	Valoare Lei	Valoare B
cf. normei tehnolog.			1				1			
			2				2			
Înlocuitor			3				3			
			4				4			

	LANSARE	GESTIONAR	PRIMITOR
Data			
Semnături			

[1] Pentru eliberarea din magazie a mai multor sortimente de materiale cu aceeași destinație se folosesc bonurile colective de materiale sau fișe limită colective de materiale (pentru eliberări repetate).

Scanned with OKEN Scanner

Schema nr. 23

FIȘA LIMITĂ DE MATERIALE NR. .....
pe luna ..... 19 .....

Secția Șantier	Denumirea materialului calitatea, dimens. etc.	Grupa Simbol
Atelier		
Brigada echipa		MAGAZIA
PRODUCȚIA	PRODUSUL, LUCRAREA	comanda/Lot.
U/M | Planificată | Realizată		contul de cheltuieli | Felul operației

CANTITATEA DE MATERIAL NECESAR

U/M	conf. normei tehnolog.		Suplim. sau scădere (+sau−)	Data	Semnătura de aprobare	Fișa limită sau Bon de materiale nr.	De scăzut din cantitatea lansată	Cantit. limită valabilă
	pe unitate de produs	pentru prod. planificată						
a	b	c	d	e	f	g	h	i
		Recalculat pe baza producției realizate						

Viza de necesitate

Viza planificării (lansării) | Viza aprovizionării

Data eliberării	cerut cantitate U/M	ELIBERAT cantitatea zilnic	ELIBERAT cantitatea cumulat	Semnătura de predare / primire
1	2	3	4	5
	Restituiri			
	Total			
	Preț unitar			
	Valoare			

Calitatea conform prod. realizate ..... Înregistrat
Cantitatea consumată .....
Economie (−), depășire (+) .....Contab. Postcalcul
Valoare ..... mat.

Scanned with OKEN Scanner

Documentele se întocmesc în două sau mai multe exemplare spre a putea fi folosite simultan de diferite servicii, după nevoile fiecăruia.

Planul documentării operațiunilor se completează cu o schemă a circulației documentelor. De justa organizare a circulației documentelor depind și operativitatea și exactitatea cu care se efectuează decontările din cadrul întreprinderii sau dintre întreprin-

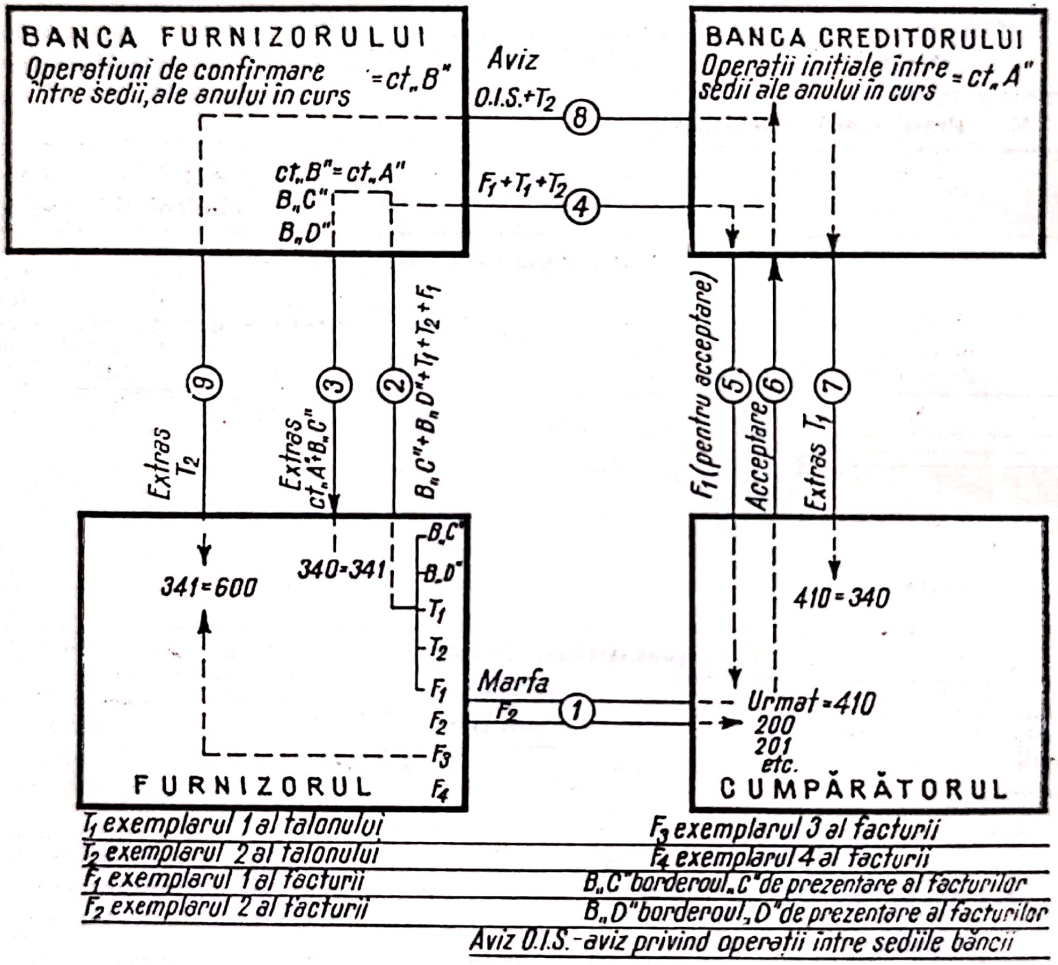


Fig. 24 Circuitul facturii talon.

dere și alte unități. Prezentăm — schematic — circuitul facturii-talon cu plata în altă localitate și a borderourilor de prezentare a facturilor precum și documentul respectiv (vezi fig. 24 și schema nr. 24).

Întrepr. emitentă .....
(FURNIZOR) .....

„REGIM SPECIAL"

FACTURA din ..... nr. .....

Se trimite cumpărătorului prin bancă 1

Către: .....
.....

V-am expediat în ziua de.....în baza comenzii nr. .....aviz exped. nr.....
Contract nr.....cu scris. de trăsură nr. ..... vagon / camion nr.....
Repartiția nr. ..... gara de destinație (sau adresa) .....
prin deleg. Dv. Tov. .....

Nr. col.	Simbol	Specificarea produsului și temeiul legal al prețului	U/M	Canti-tatea	Preț unitar	Valoarea de vînzare	Preț plan de aprov. al mat. se completează de cumpărător

Recepția nr..... din..... ÎNREGISTRAT Data Semnătura
Cantitativ ..... Aprovizionare .....
Calitativ ..... Depozit .....
..... Bir. lichid Fact. .....
Proces-verbal de divergențe nr..... Contabilitate .....

Data primirii la B-ca plătitorului — TERMEN DE PLATĂ — Simbol statistic

TALONUL FACTURII din Nr.

Se predă Băncii. Servește la debitarea contului plătitorului 1

PLĂTITOR .....
.....
B-ca plătitorului .....

Art. bugetar Nr. .....

DEBIT Cont Nr. .....

FURNIZOR.....
.....
B-ca furnizorului .....

CREDIT Cont Nr. .....

Adică LEI ..... LEI .....

.....

Data primirii la B-ca furnizorului ..... Ștampila și semnătura emitentului

Data de înregistrare, ștampila și semnătura la B-ca plătitorului

Ștampila O.I.S. Banca furnizorului Primit factura 1. (sau copia talon)
Data Delegat cumpărător

Scanned with OKEN Scanner

e. Organizarea arhivei documentelor

Toate documentele trebuie să fie păstrate în limita termenelor stabilite. Păstrarea documentelor se asigură prin organizarea arhivei. Orice unitate economică, instituţie sau organizaţie are o schemă exactă pentru organizarea arhivei, cu stabilirea principiilor pentru păstrarea diferitelor categorii de documente. În mod general documentele utilizate pentru înregistrările contabile se păstrează pînă la sfîrşitul anului de gestiune în arhiva curentă a contabilităţii. De aici, după prezentarea dării de seamă anuale, ele se trimit spre păstrare arhivei centrale a întreprinderii, instituţiei, centralei sau organizaţiei respective.

Arhiva poate fi organizată după mai multe metode şi anume: cronologică, pe corespondenţi, pe obiecte şi combinat.

Metoda cronologică de păstrare. După această metodă, documentele sînt rînduite în ordinea datelor de înregistrare şi a numerelor curente, în dosare pe luni, sau dosarele pot fi formate pe cîte cinci sau zece zile în raport cu volumul documentelor.

Metoda de păstrare pe corespondenţi. După această metodă, documentele se clasează în bibliorafte deosebite pentru fiecare corespondent în parte, adică pentru fiecare întreprindere, instituţie etc. cu care întreprinderea respectivă se află în legătură. În aceste dosare documentele se aranjează în mod cronologic.

Metoda de păstrare pe obiecte. După această metodă, documentele se rînduiesc în dosare pe feluri de operaţiuni (facturile de cumpărare, copiile facturilor de vînzare etc.). Înăuntrul acestor dosare, documentele se aşază în ordinea lor cronologică.

După metoda de păstrare combinată, documentele se păstrează alegîndu-se diferite metode din cele arătate mai înainte.

După închiderea gestiunii, documentele se predau arhivei centrale, unde ele se păstrează în ordine, pe ani de gestiune, separat, cel puţin cinci ani după dispoziţiile legii fiscale. La arhivă se trec şi registrele de contabilitate terminate.

f. Verificarea documentelor

Verificarea unui document are ca scop să controleze dacă el conţine toate datele necesare. O asemenea verificare este o *verificare formală.*

Scanned with OKEN Scanner

Se verifică apoi documentul și din punct de vedere al legalității operațiunii (plățile conform planului, eliberările din magazii sau depozite conform repartiției etc.). Această verificare se cheamă *verificare de fond* sau materială.

Verificarea aritmetică se referă la acele documente care conțin calcule și ele trebuie să fie verificate.

Contabilizarea documentului se face numai după verificare. Pe document se menționează data și pagina înregistrării și semnează cel ce a făcut înregistrarea.

2. REGISTRE DE CONTABILITATE

Registrele de contabilitate variază ca număr, conținut și ca formă după necesitățile fiecărei întreprinderi. Ele oglindesc mijloacele și resursele întreprinderii la începutul perioadei de gestiune, modificările lor ulterioare, procesele economice desfășurate, situația economică și financiară a întreprinderii la sfîrșitul perioadei de gestiune și rezultatul realizat în îndeplinirea planului. O contabilitate bine organizată nu se poate mulțumi doar cu registre în care operațiunile întreprinse să fie înregistrate numai în ordinea datelor, una după alta ci ea trebuie să le și sistematizeze pe feluri de elemente și pe genuri de operațiuni.

Registrele de contabilitate pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere și anume: după caracterul conținutului, după structura conținutului lor și după forma exterioară.

După **caracterul conținutului,** registrele de contabilitate se pot clasifica în registre cronologice, registre sistematice și registre combinate.

Sînt *registre cronologice* acele registre în care operațiunile se înregistrează una după alta, în ordine cronologică sau în ordinea intrării actelor justificative. În mod general, ele se numesc jurnale. Registrele cronologice servesc atît pentru înregistrări de evidență sintetică cît și pentru înregistrări de evidență analitică. Înregistrările de evidență sintetică se fac în registrul *jurnal unic* în care se trec zi de zi, — în ordine cronologică cu trimitere la documentele respective și locul unde ele figurează în cartea mare, — toate operațiunile de orice fel.

Acest registru primește atît operațiunile de casă cît și pe acelea care nu provoacă intervenția numerarului. El poate avea două sau trei coloane de sume.

Scanned with OKEN Scanner

Cînd liniatura jurnalului prezintă două coloane de sume — una pentru debit și alta pentru credit — aceste două coloane sînt așezate sau la dreapta spațiului destinat pentru articolele contabile sau ele încadrează acest spațiu, coloana de sume debitoare aflîndu-se la stînga iar cea de sume creditoare la dreapta spațiului.

Dacă jurnalul are trei coloane de sume, una servește pentru sumele parțiale iar celelalte două pentru sumele conturilor debitoare și creditoare. Registrul jurnal unic poate să aibă și o împărțire, dispusă în așa fel, ca ea să permită înregistrarea operațiunilor de casă în coloane separate, dublate de coloane destinate celorlalte operațiuni. Registrul jurnal unic poate să fie descompus în două registre: jurnalul de casă și memorialul.

Jurnalul de casă servește pentru operațiunile care implică mișcări de numerar. Intrările se trec la debit și ieșirile la credit indicîndu-se conturile corespondente. Acest registru poate fi „foliat" ceea ce înseamnă așezarea față în față pe două pagini deosebite, a debitului și a creditului. El poate fi ținut și „paginat" numerotîndu-se pe fiecare pagină.

Memorialul are forma jurnalului obișnuit cu coloane pentru sume debitoare și creditoare. În el se înregistrează toate operațiunile cu excepția celor făcute prin casă.

Pentru înregistrările cronologice, de evidență analitică servesc *jurnalele analitice* în care se înregistrează numai operațiunile privind un anumit cont sintetic sau chiar numai o singură parte a contului — debitul și creditul — cum ar fi de exemplu: jurnalul pentru intrările de materiale, jurnalul pentru ieșirile de materiale etc.

Sînt *registre sistematice* acele registre în care operațiunile sînt sistematizate pe conturi. Conturile înfățișează, pe categorii, mijloacele de lucru și resursele întreprinderii, mișcările lor în cursul perioadei de gestiune, procesele economice și rezultatele realizate. Sistematizarea operațiunilor se face pe conturi de evidență sintetică și pe conturi de evidență analitică. Conturile de evidență sintetică sînt cuprinse în registrul numit *Cartea mare* sau *maestru principal.*

Acest registru este centrul de gravitate al contabilității duble. Fiecare element își are aici contul său. Conturile de evidență sintetică sînt descompuse în conturi de evidență analitică, ele fiind chemate a evidenția toate părțile componente ale materiei înregistrabile într-un cont sintetic. Înregistrările analitice efectuate în registrele de evidență analitică ne orientează amănunțit

Scanned with OKEN Scanner

și complet asupra obiectului de evidență. Sînt registre de evidență analitică, registrul de materii și materiale, registrul clienților, registrul furnizorilor, registrul mărfurilor primite în custodie, registrul produselor finite etc.

Sînt *registre combinate*, acele registre care prin mecanismul lor fac cu putință ca operațiunile să fie înregistrate atît în ordine cronologică, cît și sistematizate pe conturi.

Un asemenea registru este registrul *jurnal-cartea mare.* El se caracterizează prin faptul că unește într-un singur registru, jurnalul unic și cartea mare.

Inconvenientul registrului jurnal-cartea mare este că el nu poate suporta decît un număr mic de conturi. Forma complicată a registrului jurnal-cartea mare este compensată prin avantajul oferit de a se putea scoate imediat balanța de verificare.

Ne vom întîlni cu rubricatura acestui registru la studiul metodelor de tehnică contabilă.

După **structura conținutului,** registrele de contabilitate pot fi împărțite în registre de evidență sintetică și registre de evidență analitică.

În *registrele de evidență sintetică* operațiunile se înregistrează în mod concentrat. Ele arată totalul operațiunilor sau totalul mișcărilor și al soldurilor din conturile sintetice.

Aceste registre pot fi cronologice și sistematice. Un registru cronologic de evidență sintetică este registrul jurnal unic iar registrul sistematic de evidență sintetică este Cartea mare. Ultimul servește și pentru întocmirea balanței de verificare a evidenței sintetice.

În *registrele de evidență analitică*, sînt oglindite operațiunile din cadrul unui singur cont sintetic. Putem cunoaște din ele totalul unor anumite categorii de operațiuni sau mișcarea și soldurile conturilor analitice ale unui cont sintetic.

După **forma exterioară,** mijloacele de evidență contabilă se împart în registre fixe, cartoteci și bibliorafte.

Registrele *fixe* sînt compuse din foi legate în scoarțe și numerotate pe fiecare pagină sau numerotate în folio.

Conturile se deschid și pe *fișe.* În acest caz trebuie luate toate măsurile necesare pentru păstrarea lor în siguranță și pentru împiedicarea sustragerii fișelor. De aceea, fișele se păstrează în cutii speciale, în ordinea grupelor din planurile de conturi.

Scanned with OKEN Scanner

Cutiile în care se păstrează fișele se numesc *cartoteci* (de la latinescul charta — hîrtie și grecescul théké — dulap), adică dulăpior pentru fișe.

Fiecare fișă deschisă se înregistrează într-un borderou de fișe, trecîndu-se numărul de ordine al fișei, simbolul cifric al contului, denumirea contului deschis pe fișe și data deschiderii fișei.

Biblioraftele sînt dosare speciale pentru fișe sau foi volante. Ele sînt dotate cu un dispozitiv de cusut documentele și astfel asigură conservarea fișelor sau a foilor volante (de la grecescul biblos — hîrtie și rhaptein — a coase).

* * *

Nu este permis a se lăsa în registre spații albe, nescrise și nici a se face ștersături sau adăugiri de text. Dacă este necesar se pot face corectări, dar numai în așa fel ca textul scris greșit, să se poată citi. Persoanele care lucrează la registre sau la cartoteci trebuie să le țină curat și să aibă o permanentă grijă ca registrele orifișele de cont să nu ajungă la degradare. Cînd nu se lucrează la ele, se păstrează în dulapuri închise și sînt așezate în ordine pentru ca să poată fi găsite cu ușurință. Registrele ținute în regulă pot face probă în justiție sau în orice altă împrejurare, în caz de litigiu sau arbitraj.

3. PROCEDEE PENTRU RECTIFICAREA ERORILOR CONTABILE

Pentru cunoașterea felului cum s-au făcut înregistrările, în scopul de a descoperi eventualele greșeli, registrele se controlează. Operațiunea de control implică cercetarea fiecărui articol în parte, spre a se vedea dacă s-au trecut sau nu, în cartea mare toate conturile și dacă sumele sînt exacte. Această lucrare se numește punctarea registrelor. Greșelile făcute pot fi rectificate în mai multe feluri și anume, prin corectare sau prin stornare.

Cînd este vorba de îndreptarea unor greșeli prin tăierea textului sau a unor sume greșite scriindu-se deasupra textului sau suma corectă, operațiunea de rectificare se numește *corectare*. Cînd se formulează un nou articol contabil pentru anularea unui alt articol contabil pentru anularea unui alt articol greșit formulat, operațiunea de rectificare se numește *stornare*.

Greșelile de înregistrare le putem grupa în două categorii: greșeli de carte mare și greșeli de jurnal.

Scanned with OKEN Scanner

Sînt greşeli de **cartea mare:**

1) Omiterea înregistrării în carte amare a unor articole înregistrate în jurnal;

2) Inversările de cifre sau scrierea greşită a cifrelor cu prilejul trecerii articolelor de jurnal în cartea mare.

3) Greşeli de adunare şi de scădere.

4) Trecerea operaţiunilor în loc de debitul, la creditul unui cont sau invers.

Corectarea erorilor în cartea mare se face astfel:

1) Cînd avem erori derivînd din omiterea înregistrării în maestru a unor articole înregistrate în jurnal, se completează înregistrarea operaţiunii în contul unde s-a omis trecerea în debit sau credit după cum este cazul.

2) O inversare de cifre ar fi spre pildă eroarea de a trece din jurnal în cartea-mare în loc de 4 500 o sumă de 5 400 lei, sau greşeala de a trece la un cont sau altul în loc de 8 490 suma de 8 420 lei. Cînd descoperim asemenea greşeli, se trage o linie orizontală peste suma greşită şi se scrie deasupra ei suma adevărată.

3) Greşelile ce duc la totaluri sau la solduri eronate se corectează tăindu-se suma greşită şi scriindu-se deasupra ei suma corectă.

4) Se poate întîmpla ca din lipsă de atenţie operaţiunea să se treacă la debitul unui cont în loc de credit, sau invers. În acest caz se taie cu o linie atît contul corespondent cît şi suma respectivă şi se face înregistrarea corect, la locul cuvenit.

Sînt **greşeli de jurnal:**

a) Omiterea unei sume în jurnal, fie în coloana de sume debitoare, fie în coloana de sume creditoare.

b) Stabilirea corectă a corespondenţei conturilor, dar trecerea greşită a sumelor în coloanele de sume.

c) Formularea greşită a articolelor de jurnal.

În registrul jurnal rectificarea erorilor se face prin corectarea lor sau prin stornare, în chipul următor:

— dacă am scăpat din vedere o sumă de bani şi nu am trecut-o în coloana respectivă de sume, această omisiune este semnalată prin faptul că totalul din coloana creditului nu va corespunde cu totalul din coloana debitului. Pentru aflarea la timp a unor greşeli, este cerut ca totalizarea coloanelor de sume să se facă după completarea fiecărei pagini din jurnal. Aflînd greşeala de omisiune, sumele sau suma omisă, trebuie să fie completate în

Scanned with OKEN Scanner

jurnal. Dacă articolul a fost trecut în maestru urmează a se face rectificarea cuvenită și aici;

— este stabilită corect corespondența între conturi, dar sumele sînt greșit trecute în coloanele de sume, cînd spre pildă, imputînd magazinerului suma de 650 lei reprezentînd prețul de vînzare cu amănuntul al materialelor lipsă se stabilește micșorarea soldului de materii și materiale cu 500 lei și majorarea obligațiilor față de bugetul statului cu 150 lei, am făcut următoarea înregistrare:

Data			D	C
Debitori	=	Următoarele	650	—
		Materiale		150
		Decontări cu bugetul statului		500

Articolul este bine formulat dar s-a inversat suma de la contul *Materiale* cu aceea a contului *Decontări cu bugetul statului*. În dreptul contului *Materiale* s-a trecut suma de lei 150 în loc de 500 lei. Corectăm erorile trăgînd peste sumele greșite cîte o linie și scriind deasupra lor sumele corecte. Dacă sumele au fost trecute și în cartea mare se corectează și aici.

În cazul cînd articolele nu sînt bine formulate în jurnal, rectificarea se face prin *stornare*.

Cînd se constată că un articol a fost greșit formulat în jurnal, se scrie din nou articolul greșit, cu aceeași corespondență între conturi, dar sumele se trec în *roșu* sau în *chenar*. Sumele scrise cu roșu sînt sume negative. Se formulează apoi exact în mod obișnuit. La totalizarea sumelor, cele negative adică cele scrise în roșu sau chenar se scad din totalul rulajului, care în chipul acesta nu mai este încărcat cu operațiunea de stornare.

Să presupunem că s-a dat în fabricație o cantitate de materii prime în valoare de 10 000 lei. Operațiunea s-a înregistrat greșit, creditîndu-se contul *Obiecte de inventar în depozit* în loc de contul *Materiale*.

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Obiecte de inventar în depozit*	10 000	10 000

Scanned with OKEN Scanner

Se face stornarea în roșu prin scrierea din nou a articolului greșit. Sumele se trec cu cerneală sau creion roșu sau se încadrează astfel:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Obiecte de inventar în depozit*	10 000	10 000

Se formulează apoi corect articolul:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Materiale*	10 000	10 000

Cifrele negative se scad din cele pozitive. La contul *Cheltuielile producției de bază* totalul cifrelor pozitive = 20 000 — 10 000 = = 10 000. La contul *Obiecte de inventar în depozit* totalul cifrelor pozitive = 10 000 — 10 000 = 0 (zero).

Soldul ambelor conturi rămîne neschimbat.

Acesta este singurul procedeu corect la stornare, deoarece el nu denaturează mișcările conturilor.

Se practică, în vederea îndreptării înregistrărilor eronate și alte **procedee,** unele **incomode** — altele, chiar fundamental **greșite.**

Să presupunem că s-au dat în fabricație materii prime în valoare de 10 000 lei. Această operație s-a înregistrat greșit, astfel:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Obiecte de inventar în depozit*	10 000	10 000

După alt procedeu de stornare se *inversează* acest articol greșit, anulîndu-se:

Data			D	C
Obiecte de inventar în depozit	=	*Cheltuielile producției de bază*	10 000	10 000

Scanned with OKEN Scanner

și apoi se stabilește exact corespondența conturilor, formulîndu-se articolul:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Materiale*	10 000	10 000

Debitul contului *Cheltuielile producției de bază* arată un total de 20 000 lei iar creditul 10 000 lei, ceea ce nu corespunde realității deoarece nu s-au dat în fabricație bunuri în valoare de 20 000 lei și nici nu s-a realizat o producție terminată în valoare de 10 000 lei. O situație nereală înfățișează și contul *Obiecte de inventar în depozit.*

Acest procedeu majorează conturile cu intrări și cu ieșiri fictive.

Un alt procedeu greșit este stornarea prin *articole de virare.* S-a înregistrat greșit:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Obiecte de inventar în depozit*	10 000	10 000

Cînd se constată greșeala se face articolul:

Data			D	C
Obiecte de inventar în depozit	=	*Materiale*	10 000	10 000

Contul *Obiecte de inventar în depozit* se soldează. Această înregistrare nu se mai face. Prin acest procedeu de stornare se debitează sau se creditează contul exact prin debitul sau creditul contului greșit. În sfîrșit, afară de aceste două procedee (procedeul de stornare prin inversarea conturilor și procedeul de stornare prin articole de virare) ar mai fi de amintit și procedeul de *semistornare.*

Să presupunem, ca mai înainte, că în loc de articolul:

Data			D	C
Cheltuielile producției de bază	=	*Materiale*	10 000	10 000

Scanned with OKEN Scanner

S-a înregistrat:

Data			D	C
Cheltuielile producţiei de bază	=	*Obiecte de inventar în depozit*	10 000	10 000

Pentru rectificarea acestei înregistrări eronate se creditează contul *Obiecte de inventar în depozit* cu suma de 10 000 prin cifre negative şi contul *Materiale* cu suma de 10 000 prin cifre pozitive. În contul *Obiecte de inventar în depozit* soldul este adus la nivelul iniţial.

Procedeul de semi-stornare denaturează conţinutul mişcărilor economice şi mai are şi neajunsul de a nu respecta principiul digrafic. De aceea el trebuie considerat ca inadmisibil. De altă parte, un articol contabil în care apar numai conturi creditoare sau numai conturi debitoare, nu poate fi încadrat în balanţa de verificare în formă de şah, pentru motivul că ascunde corespondenţa conturilor.

4. METODE DE TEHNICĂ CONTABILĂ

Se face o profundă greşeală cînd înţelesul noţiunii „sistem" se confundă în contabilitate cu acela al noţiunii de „metodă": Nu există sistem italian de contabilitate, nici francez, german sau american, cum nu se poate vorbi de metode în partidă dublă sau simplă.

S-a arătat mai înainte că sistemul de contabilitate uneşte într-un întreg organic principiile ce guvernează operaţiunile de calcul contabil.

Teoria contabilităţii nu cunoaşte decît două sisteme, unul numit sistemul de contabilitate în partidă dublă şi altul numit sistemul de contabilitate simplă. Ne-am ocupat mai înainte şi de metoda contabilităţii duble.

Am atribuit noţiunii de *metodă* înţelesul de *cale raţională pentru a se ajunge la un scop propus a fi atins*.

Dacă fiecare ştiinţă are un obiect, adică îşi propune să cerceteze un aspect al realităţii dintr-un anumit punct de vedere, evident că va utiliza metoda ştiinţifică adecvată pentru atingerea scopului propus. Alegerea celei mai bune metode de cercetare trebuie făcută ţinîndu-se seama de specificul fiecărei ştiinţe în

Scanned with OKEN Scanner

parte. De bună seamă putem vorbi și despre metode cu valoare de aplicațiune generală.

Contabilitatea este o știință mai nouă. Științe noi se ivesc odată cu sporirea dimensiunilor și adîncimilor celor existente. De regulă științele care se formează ulterior sînt tributare celor dintîi constituite, deoarece își formează conținutul lor științific utilizînd terenul cîștigat și prelucrat de înaintașele lor. Contabilitatea și-a însușit de la Matematici mecanismul cifrelor, de la Drept și de la Economie politică noțiuni terminologice. Dar obiectul și metoda ei nu se confundă cu a altor discipline. Putem afirma de la început că metoda aleasă de Contabilitate a fost metoda inductivă, adică, calea observațiunilor de amănunt spre calcule de sinteză, pe scurt, de la simplu spre compus. De fapt nici metoda deductivă nu se îndepărtează de cercetarea științifică a contabilității. Înțelesul noțiunii de metodă poate avea și un caracter practic nu numai teoretic. Cum principiile contabilității duble se pretează la variate forme de aplicare, a fost firesc ca în căutarea celui mai convenabil drum, sau mers, pentru realizarea practică a funcțiunilor acestei discipline științifice, să se preconizeze numeroase metode.

Vom numi aceste metode prin care se realizează în practică funcțiunile contabilității duble, metode de tehnică contabilă.

Ceea ce urmărește orice metodă de tehnică contabilă este proiectarea unui cadru, în care operațiunile de calcul să poată fi elaborate clar, exact și rapid.

Metodele de tehnică contabilă se pot împărți în *metode transcriptive* și *metode copigrafice.*

Nota comună a tuturor metodelor transcriptive o constituie faptul că înregistrările se fac succesiv, dintr-un registru în altul sau în mai multe registre.

Metodele copigrafice fac cu putință să se realizeze înregistrări simultane, în două sau mai multe locuri pe cale copiativă directă.

a. **Metode transcriptive**

Aceste metode au la bază registre fixe, cu file legate. Ele se pot împărți în metode directe și metode indirecte. Ceea ce constituie deosebirea esențială între aceste două grupe, este felul

Scanned with OKEN Scanner

cum se sistematizează pe conturi, în cartea mare și în dezvoltătoarele ei, articolele înscrise în registrele fundamentale.

După cum sistematizarea lor pe conturi se face *direct*, dintr-un singur sau mai multe registre, sau *indirect*, prin mijlocirea unui registru colector, avem o metodă **directă** sau una **indirectă.**

Putem considera ca metode directe, metoda italiană clasică, metoda italiană dezvoltată, metoda americană și metoda logismografică (aceasta din urmă prezintă astăzi numai un interes istoric).

Sînt metode indirecte metoda germană și metoda franceză. Trebuie să reținem că metodele de tehnică contabilă n-au apărut deodată. Dezvoltarea lor prezintă un proces istoric îndelungat, legat de condițiile de dezvoltare a relațiilor de producție și de formele de organizare ale activității economice.

1) Metode transcriptive directe

Metoda italiană clasică *cunoscută sub denumirea de metoda venețiană.* Această metodă și-a făcut apariția în Veneția și apoi în Genova și Florența. Ea a fost prima metodă în ordinea dezvoltării istorice, prin care s-au pus în aplicare principiile contabilității duble și coincide cu prima fază de dezvoltare a capitalului comercial, cînd producția avea un caracter de meserie casnică. Metoda italiană clasică a avut o mare răspîndire în Europa apuseană și în Rusia. În întreprinderile mici ale Rusiei prerevoluționare a fost utilizată pînă la sfîrșitul secolului al XIX-lea.

În secolul al XV-lea se întrebuințau, ca registre, jurnalul și cartea mare (maestrul) care se completau, acolo unde sfera afacerilor era mai dezvoltată, cu registrul memorial. Jurnalul cunoscut în literatura contabilă veche sub denumirea „Giornale" cuprindea toate operațiunile fără excepție. De aici ele erau sistematizate pe conturi în cartea mare, numită în multe lucrări maestru (vezi fig. 25).

Memorialul servea pentru descrierea operațiunilor în ordinea desfășurării lor în timp și pentru documentarea lor, dat fiindcă atunci contabilizările încă nu erau bazate pe acte justificative. Mecanismul acestor registre se cunoaște atît din cartea lui Benedetto Cotrugli, scrisă în 1458, dar publicată abia în 1573, sub titlul „Della mercatura e del mercante perfetto", cum și din lucrarea lui Luca Paciolo intitulată „Summa de Arithmetica, Geo-

Scanned with OKEN Scanner

metria, Proportioni et Proportionalita", care avînd o soartă mai norocoasă a văzut lumina tiparului cu mult înainte, la anul 1494, în Veneția și se bucură a fi prima lucrare imprimată de contabilitate dublă. [1].

Pînă în secolul al XVII-lea contul sintetic nu era cunoscut; se lucra numai pe conturi analitice.

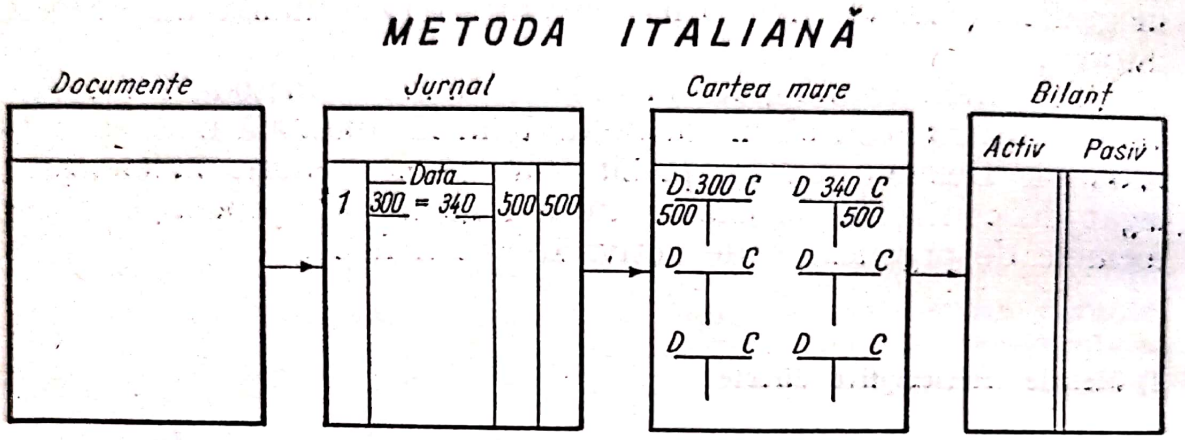


Fig. 25

Metoda italiană dezvoltată. Cînd întreprinderile luară o dezvoltare mai mare, metoda italiană veche — clasică — nu mai era în măsură a corespunde cerințelor vremii. Concentrarea operațiunilor într-un singur registru cronologic împiedică ținerea la zi a cărții mari sau dacă aceasta se ținea la zi, trebuia ca jurnalul să fie oprit din mers cît timp se făceau trecerile în cartea mare.

De aceea, pentru a se înlesni diviziunea muncii a fost necesar ca registrul jurnal unic să fie desfăcut în două registre deosebite, registrul de casă (jurnalul de casă) și memorialul. Operațiunile contabilizate în registrul de casă și în memorial se sistematizează pe conturi în cartea mare.

Metoda americană (tabelară sau jurnal-cartea mare). Metoda americană nu se numește așa pentru că ar fi de proveniență americană. Autorul ei este francezul Edmond Degranges, care la ediția din anul 1804 a lucrării sale intitulate „La tenue des Livres rendue facile, ou Nouvelle Méthode d'Enseignement, à l'usage des personnes destinées au comerce", a lăsat să apară un supliment reprezentînd noua sa metodă de a se ține contabilitate în partidă dublă, prin mijlocirea unui singur registru.

[1] Ediția originală cunoscută de noi este aceea din 1523.

Scanned with OKEN Scanner

Această metodă combină jurnalul și cartea mare într-un singur registru. Cartea mare este împărțită tabelar în coloane. Metoda americană are avantajul că înlesnește o privire clară și cuprinzătoare asupra operațiunilor și face cu putință ca balanța de verificare să fie scoasă direct din conturile tabelare ale registrului. Ea este eminamente o metodă cumulativă de operațiuni deoarece toate lucrările de contabilitate sînt concentrate într-o singură mînă.

Cîmpul ei de aplicare însă nu poate fi decît o întreprindere sau organizație economică unde operațiunile nu sînt prea variate și unde numărul total de conturi sintetice se limitează la 20—25.[1] *Prezentăm mersul înregistrării operațiunilor în metoda jurnal-cartea mare, în cazul reflectării în contabilitate a unei lucrări de investiții executate în regie, neprevăzută în planul producției industriale.*

1. Se achiziționează utilaje pentru investiții de la furnizorul „F" conform facturii nr. 1045 în sumă de 100 000 lei.

2. Achitarea facturii nr. 1045 din împrumuturi pentru investiții centralizate finanțate din fonduri nerambursabile, 100 000 lei.

3. Se predau utilajele în valoare de 100 000 lei pentru a fi încorporate în operă.

4. Conform extrasului de cont după contul de finanțare primit de la Banca de Investiții se înregistrează rambursarea împrumutului pentru investiții finanțate de fonduri nerambursabile lei 100 000.

5. Casierul întreprinderii ridică de la bancă suma de 70 000 lei reprezentînd salariile nete cuvenite personalului care execută investiția. Salariile brute sînt de 80 000 lei.

6. Se includ în costul investiției salariile brute, 80 000 lei.

7. Impozitul pe salarii reținut este de 10 000 lei.

---

[1] Metoda de tehnică contabilă „Jurnal-cartea mare" s-a aplicat la noi îndeosebi în cooperativele agricole de producție. Planul de conturi aplicat în aceste unități cuprindea — pentru a corespunde acestei metode — un număr de 13 conturi.

Dezvoltarea economico-organizatorică a C.A.P. a impus contabilității folosirea de noi conturi.

Cu începere de la 1 ianuarie 1967 în majoritatea C.A.P. s-a introdus metoda de tehnică contabilă „Jurnal-Fișe sintetice tip C.A.P.", datorită aplicării unui plan de conturi mai dezvoltat potrivit cerințelor actuale din economia C.A.P.

Scanned with OKEN Scanner

8. Se înregistrează contribuțiile privind asigurările sociale (10% din salariile brute), 8 000 lei.

9. Se virează bugetului impozitul pe salarii și contribuțiile privind asigurările sociale, 18 000 lei.

10. Factura nr. 3845 emisă de întreprindere cuprinde:

amortizarea mijloacelor fixe folosite	8 000 lei
uzarea obiectelor de inventar	1 000 lei
cota de cheltuieli generale privind lucrarea de investiții	2 000 lei

11. Achitarea facturii nr. 3845, lei 11 000.

12. În baza semnăturilor din statele de plată ale salariaților se înregistrează decontarea de către casier a sumei de 70 000 lei.

13. Închiderea finanțării investiției terminate 199 000 lei.

Înregistrarea operațiunilor se prezintă în schema nr. 25.

1) Metode transcriptive indirecte

S-a arătat mai înainte că registrul jurnal unic se poate descompune în două registre și anume: un registru jurnal de casă și un memorial, pentru operațiunile care nu implică mișcări de numerar.

Dacă se urmărește o separație și mai pronunțată a operațiunilor, după felul și natura lor, se pot utiliza chiar mai multe registre de bază, avînd misiunea de a îndeplini oficiul de jurnale analitice. Cu cît ele sînt în număr mai mare cu atît mai mari sînt și posibilitățile de orientare asupra diferitelor operațiuni, dar în același timp se complică și lucrarea de înregistrare pe conturi în cartea mare, cînd articolele se trec direct din aceste jurnale analitice în cartea mare. De aceea, pentru ca înregistrările de sistematizare pe conturi în cartea mare să se poată face mai ușor, iar de altă parte pentru a evita omisiunile și greșelile, operațiunile înregistrate în jurnalele analitice sînt concentrate, înainte de trecerea lor în cartea mare, într-un *registru colector*, numit jurnal general sau jurnal sintetic.

Centralizarea operațiunilor din jurnalele analitice în registrul colector se poate face zilnic, săptămînal sau lunar. De aici ele se trec mai departe, pe conturi în cartea mare.

Considerăm o situație în care se întrebuințează ca registre fundamentale, jurnalul de casă și memorialul.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

JURNAL-CARTEA MARE

Nr. crt.	Sume debitoare	TEXT		Sume creditoare	Utilaje și materiale pentru investiții		Investiții		Debitori pt. investiții		Decontări cu salariații pt. investiții		Furnizori și antreprenori pt. investiții		Creditori pt. investiții		Finanțarea investițiilor centralizate		Împrumuturi pt. invest. finanțate din fonduri nerambursabile	
	Lei			Lei	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
	50.000	Solduri inițiale		50.000	50.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	50.000	—	—
1	100.000	Utilaje și materiale pentru investiții	= Furnizori și antreprenori pentru investiții	100.000	100.000	—	—	—	—	—	—	—	—	100.000	—	—	—	—	—	—
2	100.000	Furnizori și antreprenori	= Împrumuturi pt. investiții finanțate din fonduri nerambursabile	100.000	—	—	—	—	—	—	—	—	100.000	—	—	—	—	—	—	100.000
3	100.000	Investiții	= Utilaje ateriale pentru investiții	100.000	—	100.000	100.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
4	100.000	Împrumuturi pentru investiții finanțate din fonduri nerambursabile	= Finanțarea investițiilor centralizate	100.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100.000	100.000	—
5	80.000	Investiții	= Decontări cu salariații pentru investiții	80.000	—	—	80.000	—	—	—	—	80.000	—	—	—	—	—	—	—	—
6	70.000	Debitori pentru investiții	= Finanțarea investițiilor centralizate	70.000	—	—	—	—	70.000	—	—	—	—	—	—	—	—	70.000	—	—
7	10.000	Decontări cu salariații pentru investiții	= Creditori pentru investiții	10.000	—	—	—	—	—	—	10.000	—	—	—	—	10.000	—	—	—	—
8	8.000	Investiții	= Creditori pt. investiții	8.000	—	—	8.000	—	—	—	—	—	—	—	—	8.000	—	—	—	—
9	18.000	Creditori pentru investiții	= Finanțarea investițiilor centralizate	18.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	18.000	—	—	18.000	—	—
10	11.000	Investiții	= Furnizori și antreprenori pentru investiții	11.000	—	—	11.000	—	—	—	—	—	—	11.000	—	—	—	—	—	—
11	11.000	Furnizori și antreprenori pentru investiții	= Finanțarea investițiilor centralizate	11.000	—	—	—	—	—	—	—	—	11.000	—	—	—	—	11.000	—	—
12	70.000	Decontări cu salariații pentru investiții	= Debitori pentru investiții	70.000	—	—	—	—	—	70.000	70.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
13	199.000	Finanțarea investițiilor necentralizate	= Investiții	199.000	—	—	—	199.000	—	—	—	—	—	—	—	—	199.000	—	—	—
	927.000	TOTAL		927.000	150.000	100.000	199.000	199.000	70.000	70.000	80.000	80.000	111.000	111.000	18.000	18.000	199.000	249.000	100.000	100.000
	50.000	Solduri finale		50.000	50.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	50.000	—	—

Articolele cuprinse în aceste două registre fundamentale se concentrează mai întîi, înainte de a fi sistematizate pe conturi, într-un jurnal colector. Jurnalul colector se interpune între jurnalul de casă și memorial pe de o parte și maestrul principal pe de altă parte. Numai din el se recoltează articolele în cartea mare sau maestrul principal. Se concentrează întîi, în jurnalul colector, conturile debitoare și apoi conturile creditoare, din ambele registre de bază, periodic (la sfîrșitul fiecărei săptămîni sau lunar), stabilindu-se totalul debitului și totalul creditului pentru fiecare cont în parte, din sumele parțiale ale conturilor corespondente.

Urmează apoi trecerile în cartea mare în sume globale. Aceasta ar fi o metodă indirectă cu două registre fundamentale, cunoscută sub numele de metoda germană.

Metoda germană realizează descongestionarea registrului jurnal unic și înlesnește diviziunea muncii. Intervenția jurnalului colector simplifică structura cărții mari. Ea are însă și inconveniente. Prin întocmirea jurnalului colector apare un plus de muncă și o parte din lucrări se aglomerează spre sfîrșitul lunii. Apoi din conturile maestrului principal nu se poate cunoaște corespondența conturilor.

O metodă indirectă cu *mai multe registre* fundamentale este **metoda franceză.** După această metodă operațiunile sînt contabilizate în mai multe jurnale analitice, pe categorii, de unde se trec periodic, zilnic, săptămînal, la două săptămîni sau lunar în cartea mare, dar indirect, prin mijlocirea unui jurnal sintetic sau general.

În felul acesta se asigură o și mai mare diviziune a muncii, iar cartea mare devine un instrument de orientare simplu și ușor de consultat. Aici, pentru fiecare gen de operațiuni avem un jurnal, astfel: jurnalul de casă, jurnalul cheltuielilor de producție, jurnalul vînzărilor, jurnalul decontărilor și altele. Din aceste jurnale analitice operațiunile se concentrează, cum s-a arătat mai înainte, în jurnalul sintetic sau general.

La sfîrșitul zilei fiecare jurnal analitic dă naștere unei înregistrări contabile, care se trece în jurnalul sintetic și de aici în cartea mare și în dezvoltătoarele acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

b. **Metode copigrafice**

În ultimele decenii s-au folosit în activitatea unităţilor economice, metode raţionalizate de contabilitate. Aceste metode raţionalizate şi curentele noi au reclamat punerea în funcţiune a registrelor de *contabilitate cu file volante.*

În anul 1494 cînd şi-a tipărit Luca Paciolo lucrarea şi mai tîrziu după secole, n-ar fi îndrăznit nimeni să se atingă de registrele de contabilitate, să profaneze sanctuarul metodei clasice şi să afirme că nu e necesar ca un astfel de registru să fie numaidecît legat în scoarţe tari şi ferecat în copci de metal[1]. Cu vremea tehnica veche s-a schimbat şi contabilitatea modernă foloseşte mai multe metode pentru atingerea scopurilor sale.

Inconvenientele metodelor transcriptive şi avantajele metodelor copigrafice.

Tehnica evidenţei contabile nu se mai poate mulţumi astăzi cu procedee de transcriere dintr-un registru într-altul şi nici cu registre rigide. Sub presiunea raţionalizării proceselor de muncă şi a cerinţelor de economii de timp şi energie, vechile metode transcriptive sînt părăsite tot mai mult din cauza inconvenientelor pe care le au.

La metodele transcriptive se lucrează în mod general cu registre legate care sînt greu de mînuit. Transcrierile repetate şi raportările dintr-un registru într-altul, pe lîngă faptul că sînt un bogat izvor de greşeli şi omisiuni, mai au şi neajunsul de a cauza pierderi de timp şi consum neproductiv de energie.

Registrele legate nu au suficientă mobilitate şi nu sînt accesibile cerinţelor de reorganizare. Ţinerea la zi este aproape exclusă şi acest mare inconvenient răpeşte putinţa unei aprecieri rapide a stărilor de lucruri din întreprindere.

În unele unităţi ale economiei naţionale mijloacele tehnice utilizate şi metodele de lucru nu mai corespund cerinţelor actuale.

Vechile metode de tehnică contabilă au pierdut tot mai mult terenul, locul lor luîndu-l metodele copigrafice.

Aceste metode au multe *avantaje* faţă de vechile metode transcriptive: Astfel înregistrarea fundamentală şi înscrierea în conturi se obţin deodată; Se evită greşelile şi se realizează o însemnată economie de timp; Calculele contabile de sinteză se pot realiza cu multă uşurinţă şi întîrzierile în lucrări dispar. Totodată

[1] D. Voina, *Contabilitate generală*, 1947, Braşov, Editura Academici.

Scanned with OKEN Scanner

se întărește latura preventivă a controlului operativ al conducerii, asigurîndu-se o privire de ansamblu asupra situației economice generale.

Odată cu aplicarea metodelor moderne frauda este îngreuiată. Ridicarea calitativă a lucrărilor de contabilitate, curente și centralizatoare, la nivelul cerințelor actuale se realizează astăzi odată cu introducerea în economie a mijloacelor moderne de contabilizat.

Calculatoarele electronice, ordinatoarele de gestiune, permit astăzi trecerea la automatizarea calculelor și a gestiunilor economice. În economia mondială modernă contabilitatea este considerată cu ponderea cea mai mare în sistemul informațional economic[1].

Metode copiative manuale

La metodele copiative manuale totul se scrie cu mîna. Orice înregistrare originală este dublată de o înregistrare copiativă, cu ajutorul hîrtiei de carbon sau cu ajutorul unei panglici colorate.

Ca *mijloace de lucru* servesc: rechizitele speciale de scris și aparatul de contabilizat, registrul jurnal și fișele de conturi.

a) Aparatul de contabilizare se întrebuințează ca suport de scris cum și pentru întinderea foilor. Aparatul servește și la fixarea corectă a filelor pe liniatură.

b) Registrul jurnal poate fi legat indivizibil sau poate fi un registru prevăzut cu un mecanism care permite scoaterea filelor prinse sau în sfîrșit el poate fi format din foi volante care se strîng la un loc pe măsură ce ele sînt completate.

c) Fișele de conturi sînt confecționate în mărimi diferite din carton sau hîrtie.

Una din metodele copiative manuale, utilizate la noi era așa-zisa metodă *Ruff* care se aseamănă cu metoda sovietică Copiruciot (evidență copii). La această metodă jurnalul este legat. Conturile sintetice și analitice se deschid pe foi volante și ele au o rubricatură ce corespunde împărțirii jurnalului dar nu în toată întinderea acestuia. Un aparat special care se prinde pe jurnal servește la fixarea fișelor și a hîrtiei de copiat deasupra filei de jurnal.

[1] Vezi și *Revue française de comptabilité* — 86 — octombrie 1968.

Scanned with OKEN Scanner

Fișele de conturi se păstrează în casete speciale. Metoda Ruff are și un repertoriu precum și un dispozitiv de grupare care înlesnește ca din coloanele jurnalului să se adune sumele aparținând aceluiași cont sintetic. Unitățile economice care lucrează cu planul de conturi confecționează fișe de orientare ca mijloc pentru marcarea unui început de grupă de conturi. Începutul unei grupe de conturi poate fi indicat și prin *călăreț*, un fel de agrafe de metal cu inscripții de orientare.

Metoda fișelor cu conturi corespondente (Metoda șah)

Am studiat la timpul său balanța de verificare șah. Ea se leagă de metoda de contabilizare a fișelor cu conturi corespondente. Metoda aceasta a găsit o largă aplicare în economia întreprinderilor noastre.

Prezentînd multe avantaje, fiind simplă și ușor de aplicat a fost adaptată la cerințele dezvoltării economiei noastre naționale (vezi fig. 26).

Direcția normării și îndrumării contabile a organizat cursuri speciale pentru a iniția cadrele noastre contabile în metoda maestru-șah. Aplicată în întreprinderile noastre socialiste, această metodă a însemnat o îmbunătățire a muncii întregului aparat de evidență.

Această metodă are la bază următoarele principii:

a) Întocmirea notei de contabilitate pentru fiecare operațiune sau pentru mai multe operațiuni de același fel dintr-o zi.

b) Înregistrarea notelor de contabilitate într-o evidență cronologică (borderoul notelor de contabilitate).

c) Înregistrarea operațiunilor în fișele conturilor sintetice și indicarea conturilor corespondente.

d) Înregistrarea în fișele de cont analitic.

e) Separarea operațiunilor pe gestiuni lunare (centralizator șah).

Metoda jurnalelor multiple

Dezvoltarea continuă a producției și circulației mărfurilor în economia socialistă pretinde un efort susținut pentru îmbunătățirea sistemului informațional. O astfel de îmbunătățire este posibilă prin inovații și raționalizări în munca de contabilitate, prin introducerea de noi metode de lucru și mai ales prin folosirea

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA METODEI DE TEHNICĂ CONTABILĂ „MAESTRU ȘAH"

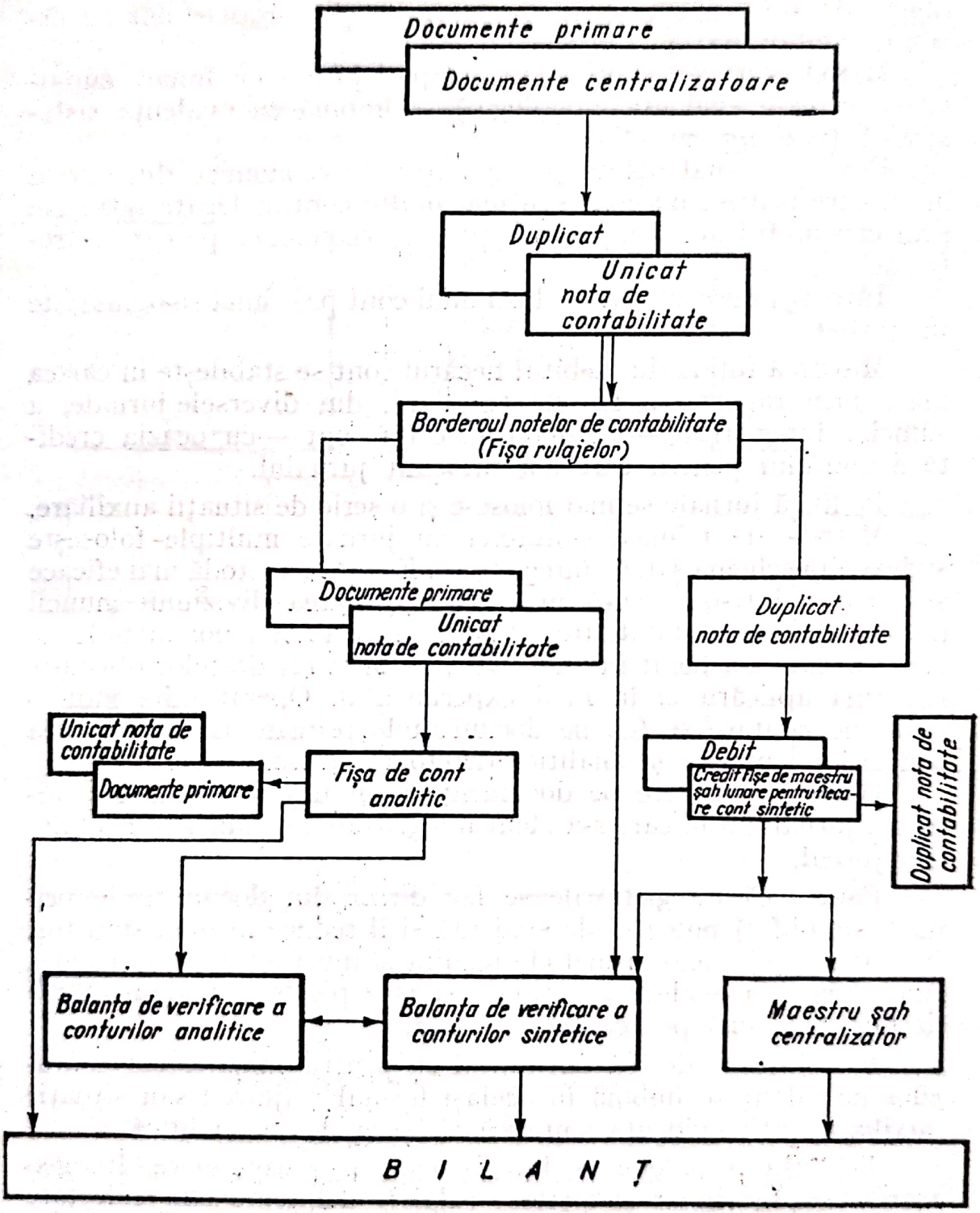


Fig. 26

Scanned with OKEN Scanner

din plin a tot ce este nou în creaţia spirituală mondială. Apariţia metodei de contabilitate cu jurnale multiple este rezultatul experienţei de ani îndelungaţi a practicienilor şi teoreticienilor pe tărîmul contabilităţii.

Metoda este construită pe principiul jurnalelor lunare cumulative în care evidenţa cronologică se îmbină cu evidenţa sistematică (vezi fig. nr. 27).

Fiecare jurnal oglindeşte operaţiunile economice din cursul lunii, care privesc un cont sau mai multe conturi legate între ele prin conţinutul omogen al operaţiunilor economice pe care le reflectă.

Întreaga mişcare din creditul unui cont pe o lună se oglindeşte în jurnal.

Mişcarea totală din debitul fiecărui cont se stabileşte în cartea mare prin raportarea la sfîrşitul lunii, din diversele jurnale, a sumelor înregistrate — în debitul acelui cont — cu ocazia creditării contului pentru care s-a întocmit jurnalul.

Pe lîngă jurnale se mai folosesc şi o serie de situaţii auxiliare.

Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple foloseşte şi dezvoltă schema şah de înregistrare. Ea este o metodă mai eficace şi permite într-o măsură mai mare aplicarea diviziunii muncii în lucrările de contabilitate. Definitivarea acestei noi metode de contabilitate s-a făcut în anul 1967, pe baza rezultatelor obţinute în urma aplicării ei în mod experimental. Operaţiunile indicatoare de contare se fac pe documentele primare prin înscrierea conturilor sintetice şi analitice debitoare şi creditoare.

După înregistrare pe documente se indică de asemenea numărul jurnalului în care s-a făcut înregistrarea şi numărul rîndului din jurnal.

Faptul că înregistrările se fac direct din documentele primare simplifică procesul de evidenţă şi îl reduce în mod simţitor.

Avantajele acestei metode rezultă şi din faptul că se asigură ţinerea la zi a evidenţei analitice şi face posibilă fundamentarea dărilor de seamă pe această evidenţă.

Posibilitatea derivă din faptul că pentru majoritatea conturilor de bilanţ se îmbină în acelaşi formular (jurnal sau situaţie auxiliară), atît evidenţa sintetică cît şi evidenţa analitică.

Pe baza jurnalelor se înregistrează în cartea mare. Înregistrările se fac lunar şi anume: rulajele debitoare sînt colectate din jurnalele conturilor corespondente, în partida deschisă contului

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA METODEI DE TEHNICA CONTABILĂ
JURNALE MULTIPLE

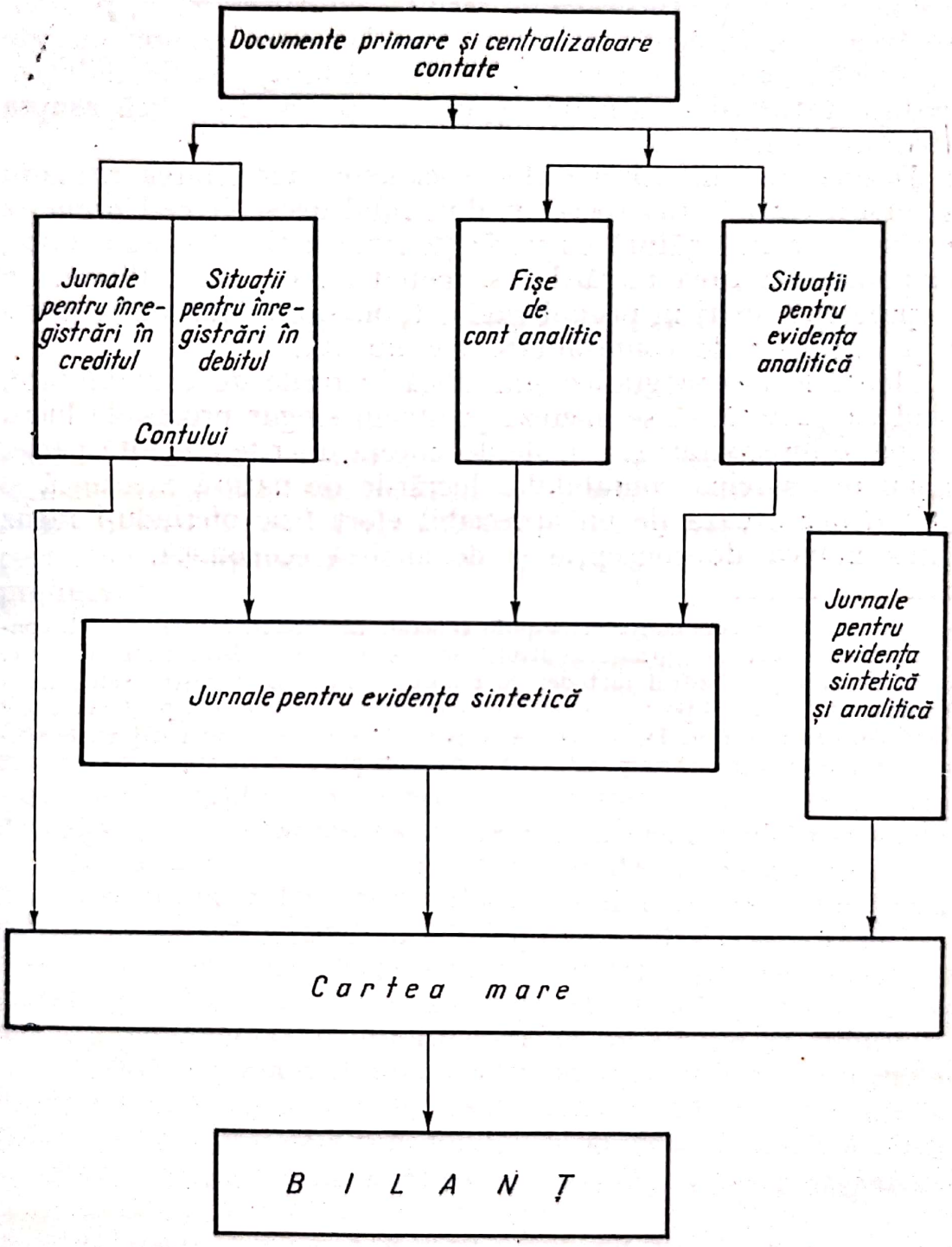


Fig. 27 —

Scanned with OKEN Scanner

respectiv în cartea mare iar rulajele creditoare printr-o singură înregistrare globală a totalului din jurnalul contului.

Bilanțul se întocmește pe baza soldurilor extrase din cartea mare iar pentru posturile ce nu rezultă din cartea mare, pe baza jurnalelor și a evidenței analitice. Înrădăcinarea acestei metode în practică este un pas înainte. Ea înlătură înregistrările multiple, le reduce, raționalizează munca și oferă o privire sinoptică asupra activității economice.[1].

Dezvoltarea întreprinderilor socialiste, accelerarea ritmului desăvîrșirii construcției socialismului, rolul deosebit ce-l primește contabilitatea în legătură cu perfecționarea activității economice, impun raționalizarea lucrărilor și metodelor de contabilitate. În întreprinderile mari în primul rînd este necesară înființarea stațiilor și centrelor de contabilitate mecanizată.

Metodele mecanografice simplifică lucrările de contabilitate, făcînd cu putință să se opereze printr-un singur proces de lucru mai multe înregistrări și calcule de sinteză diferite. De altă parte, ele iau din sarcina contabilului lucrările de natură mecanică și astfel îl degrevează de un apreciabil efort fizic oferindu-i răgaz pentru munca de concepție și de analiză economică.

---

[1] În unitățile economice principiile generale ale metodelor de tehnică contabilă „maestru șah" și „jurnale multiple" sînt adaptate condițiilor lor concrete. Așa de exemplu, în cadrul metodei de tehnică contabilă „maestru șah", locul notei de contabilitate îl poate lua articolul contabil redactat direct pe documentul primar sau centralizator. De asemenea se pot folosi unele situații și jurnale specifice metodei de tehnică contabilă, „jurnale multiple".

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL X

INTRODUCERE ÎN MECANOGRAFIE

1. MIJLOACE TEHNICE DE CALCUL

În condițiile socialismului, mecanizarea și automatizarea sînt introduse în toate ramurile economiei naționale ca o cerință a legii de bază a socialismului în scopul ușurării condițiilor de muncă, reducerii zilei de muncă, repartizării juste a cadrelor cît și în scopul perfecționării aparatului de stat, pentru conducerea operativă a producției.

În țara noastră, deși parcul de mașini de calcul a crescut simțitor, înzestrarea tehnică a acestui sector de activitate a rămas totuși în urmă. Documentele Congresului al IX-lea al P.C.R. indică măsuri privind extinderea mecanizării lucrărilor de calcul și analiza economică. S-au alccat fonduri pentru importul de mijloace mecanografice, *cît și pentru fabricarea în țară a unor tipuri de mașini de calcul moderne necesare mecanizării calculelor economice.*

„În scopul modernizării activității de conducere și planificare — se arată în Directivele Congresului al X-lea — vor fi luate măsuri în direcția extinderii tehnicii de calcul și creării progresive a sistemului național de prelucrare a datelor și a sistemului național de informare și documentare științifică și tehnică, promovării ciberneticii și informaticii în producție și gestiune"[1].

Avantajele folosirii mijloacelor mecanografice în economia întreprinderii sînt numeroase. Viteza lor mare de lucru asigură reducerea substanțială a consumului de muncă. *Consecința directă a reducerii volumului de muncă se reflectă în reducerea timpului de*

[1] Congresul al X-lea al Partidului Comunist Român, Editura politică, București 1969, pag. 699.

Scanned with OKEN Scanner

prelucrare a datelor și în reducerea termenelor de prezentare a rezultatelor prelucrării.

Prelucrarea mecanizată a datelor permite analiza unui număr mai mare și mai variat de situații, oferind posibilitatea unor studii analitice aprofundate, privind activitatea economică a întreprinderii, a centralei industriale etc. De asemenea, personalul specializat este eliberat de efectuarea unor lucrări manuale obositoare, de prelucrare aritmetică a documentelor primare, clasificarea lor (gruparea), adunări și alte calcule care în stadiul actual al tehnicii de calcul dețin 70% din volumul de muncă, putînd astfel consacra un timp mai mare muncii de concepție, de analiză, îndrumare și control.

Eficacitatea mecanografiei se referă nu numai la economisirea forței de muncă ci și la reducerea prețului de cost. Prețul de cost al lucrărilor executate cu ajutorul mijloacelor mecanice se reduce față de cel realizat în condițiile folosirii metodelor manuale. Prelucrarea mecanică a datelor de contabilitate și analiză economică simplifică și îmbunătățește continuu calitatea documentației primare.

Mecanografia electronică furnizează date la termene mai scurte și face posibilă efectuarea controlului operativ „din mers" asupra îndeplinirii planului.

În condițiile evidenței mecanizate, capătă un conținut nou munca aparatului contabil, se asigură diviziunea rațională a muncii și normarea lucrărilor. Întreținerea mașinilor de calcul contribuie la realizarea unei largi unități între cele trei forme de evidență socialistă, deoarece datele contabile, statistice și ale evidenței tehnic-operative se elaborează pe baza acelorași documente.

Dotarea unităților economiei naționale cu mașini mecanografice constituie calea rațională pentru creșterea productivității muncii de contabilitate și analiză economică. Mașinile nu scutesc însă pe economiști de raționamente care să conducă la eliminarea disproporțiilor și la perfecționarea activității economice.

„Raționamentul rămîne rezervat omului, oricît de multă viață ar turna el în materia mașinii"[1]. Scopul este de a-l înarma pe om cu mijloace tehnice complexe și precise, a-i ușura munca și a o face mai productivă. „Este vorba de o redistribuire a funcții-

[1] D. Voina — Contabilitate generală, Brașov, 1947.

lor între om și mașină, aceasta din urmă depinzînd în întregime de om"[1].

Mijloace tehnice de calcul simple s-au cunoscut din cele mai vechi timpuri, însă dispozitive și mașini mai perfecționate capabile să realizeze calculul numerelor în întregime au apărut abia în secolul al XVII-lea al erei noastre. O dezvoltare deosebită au căpătat aceste mijloace în prezent. După gradul lor de complexitate și după destinația lor, mijloacele tehnice de calcul se pot grupa în:

1. Mijloace tehnice de calcul ajutătoare.
2. Mașini de calculat.
3. Mașini de calcul și de evidență medii.
4. Mașini de calcul și de evidență de mare randament.

1. De-a lungul istoriei s-au folosit numeroase **mijloace tehnice de calcul ajutătoare** mai mult sau mai puțin perfecționate. Printre aceste mijloace amintim: socotitoarele, adiatoarele, cilindri de calcul, tabele mobile, tabela de calcul, rigla de calcul etc.

Mai răspîndite în prezent sînt tabelele de calcul și riglele de calcul logaritmice.

Tabelele de calcul conțin rezultatele unor calcule care se utilizează mai frecvent în diverse lucrări economice. Riglele de calcul logaritmice sînt aparate folosite pentru calcule variate, dar ale căror rezultate sînt exacte pînă la cel mult 3—4 cifre.

2. Mașinile de calculat, cuprind în general mașinile destinate pentru efectuarea celor 4 operațiuni aritmetice. Ele se subdivid în:

— mașini de adunat;
— mașini de calculat propriu-zise.

Mașinile de adunat sînt determinate efectuării operațiunilor de adunare și scădere. Numerele și rezultatele calculelor sînt imprimate de obicei pe benzi de hîrtie. Pot fi mașini de adunat acționate manual și electric. Cu randament scăzut, prin adunări repetate, la aceste mașini se pot face și operațiuni de înmulțire. **Mașinile de calculat propriu-zise** sînt mașinile cu ajutorul cărora se pot efectua cele 4 operațiuni aritmetice. La operațiunile de adunare și scădere, randamentul este mult scăzut în comparație cu mașinile de adunat.

După modul de fixare a datelor aceste mașini se împart în mașini cu pîrghii și mașini cu taste. Dintre mașinile de calculat cu pîrghii mult răspîndite la noi în țară, amintim aritmometrul

[1] E. Nicolau — Cibernetica și progresul tehnic.

construit după principiul lui Odner. Este o mașină sigură și puțin pretențioasă, cu eficiență în executarea operațiunilor de calcul.

După modul de acționare mașinile de calculat se împart astfel:

— mașini cu acționare manuală;
— mașini cu acționare electrică.

Cele cu acționare electrică la rîndul lor pot fi: simple, semiautomate și automate.

Spre deosebire de *mașinile de calculat electrice simple*, la care operațiile de înmulțire și împărțire se efectuează pe calea adunărilor repetate și respectiv a scăderilor repetate, la mașinile de calculat *semiautomate*, împărțirea se face automat de către mașină. La mașinile *automate* și înmulțirea și împărțirea se efectuează automat.

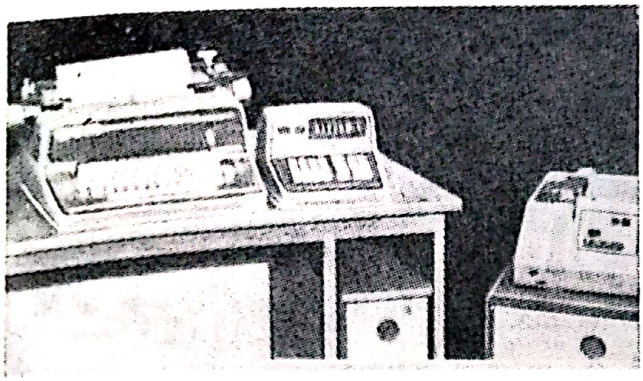
Introducerea acestor mașini în economia întreprinderilor alături de mașinile de adunat și cele de calculat manuale a sporit viteza de lucru în efectuarea operațiunilor de calcul. În acest stadiu se poate vorbi de începuturile unui sistem informațional mecanizat.

Mașini de calcul și de evidență medii

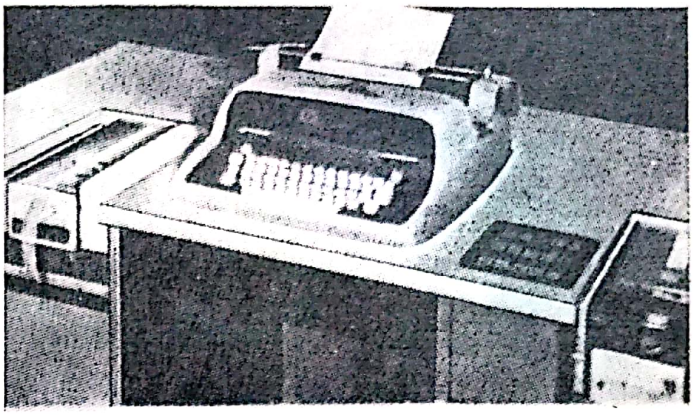
Introducerea mașinilor de contabilizat și de facturat a rezolvat una din limitele serioase ale mașinilor de calcul, și anume aceea a transcrierii automate a rezultatelor obținute cu ajutorul mașinilor pe diverse fișe contabile și situații. Odată cu introducerea acestor mașini medii, întreprinderile trec la cea de a doua fază de mecanizare. Mașinile de contabilizat sînt mult mai perfecționate, majoritatea funcțiunilor lor fiind automate. Ele lucrează pe baza unui program stabilit cu ajutorul barelor de comandă și a declanșatorilor de funcțiuni. Mașinile de contabilizat reprezintă o îmbinare între mașinile de adunat și mașinile de scris sau între mașinile de scris și cele de calculat.

Se folosesc diferite tipuri de mașini de contabilizat — facturat printre care amintim: Ascota, Optimatic, Mercedes etc. Prin viteza lor de lucru și prin indicatorii multipli pe care îi pot furniza, aceste mașini au provocat modificări radicale în lucrările de contabilitate, de statistică și de planificare. Mecanografia a impus schimbări în întreaga documentație, a provocat apariția unor metode noi, metodele copimecanografice în lucrările de calcul contabil. (vezi și fig. 28).

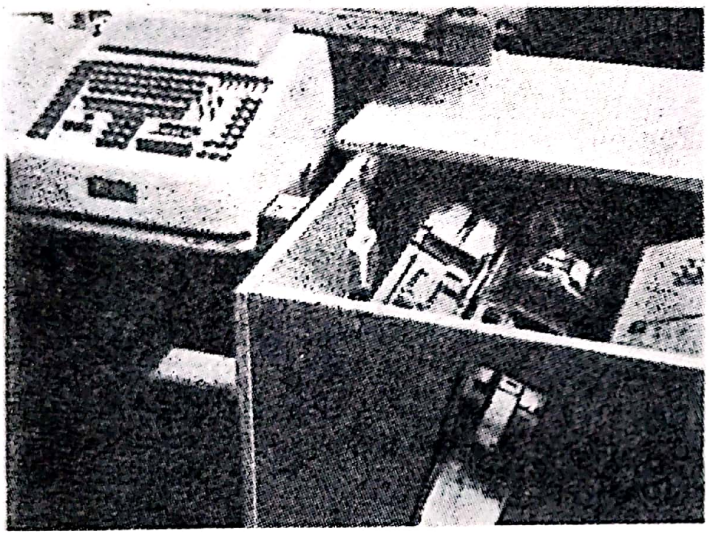
Scanned with OKEN Scanner



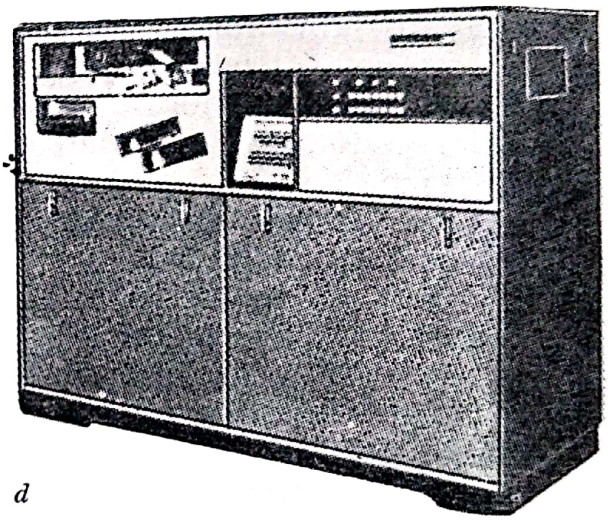
a



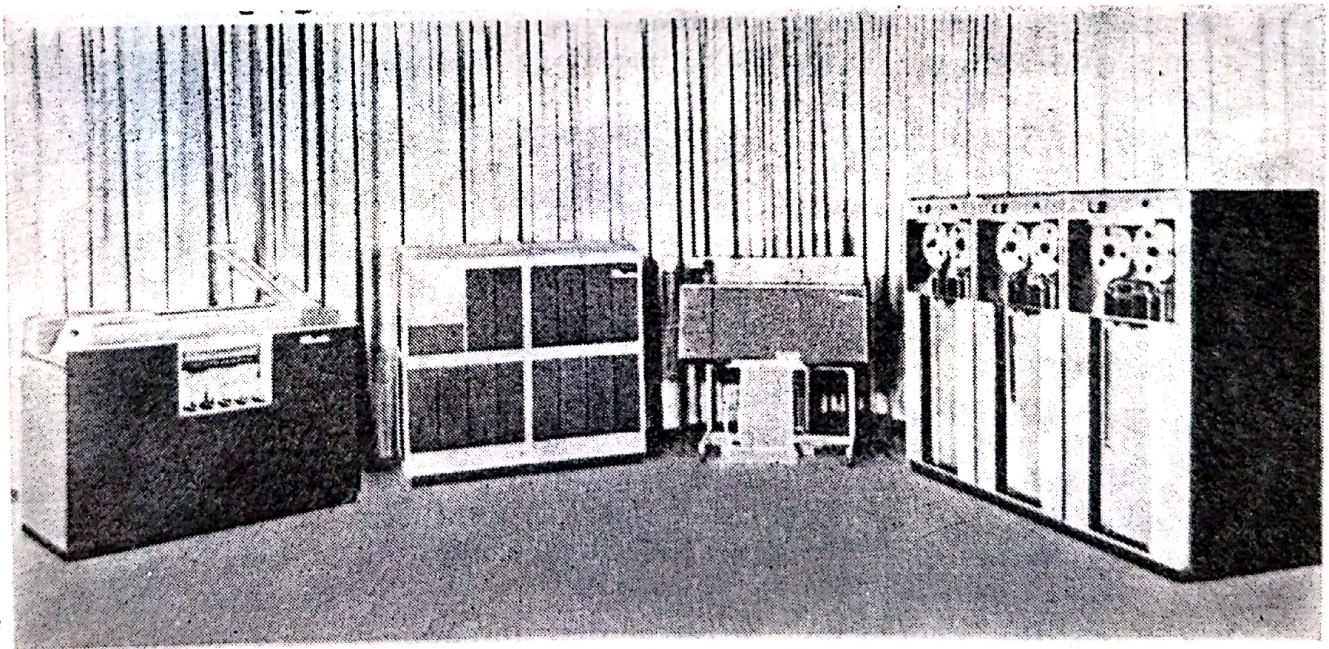
b →



c



d



e

a. Ansamblul electronic de facturat-contabilizat CSM800.
b. Mașină de scris automată programată, comandată prin bandă sau cartele perforate.
c. Mașină de contabilizat CSM ASCOTA 170.
d. Lector optic „Farrington CSM3030".
e. Ansamblul electronic IBM.

Scanned with OKEN Scanner

Introducerea acestor mașini caracterizează un înalt grad de mecanizare a lucrărilor de calcul și de evidență. Fac parte din această categorie, mașinile cu cartele perforate și mașinile electronice de calcul.

La **mașinile cu cartele perforate** sînt mecanizate toate elementele de calcul. Introducerea datelor se face mecanic cu ajutorul cartelelor perforate. Operațiile aritmetice sînt mecanizate conform tabloului de comandă, stabilit anterior, iar rezultatele se imprimă tot mecanic. Pentru a obține situațiile dorite la mașinile cu cartele perforate sînt necesare următoarele operații principale: perforarea, controlul perforării, sortarea și tabularea. Se desprinde de aici faptul că mașinile cu cartele perforate sînt un agregat compus din: mașini auxiliare mașini de bază, mașini cu destinație specială.

Mașinile de bază efectuează operațiile principale: efectuarea grupării datelor, calculele și imprimarea rezultatelor. În această categorie se încadrează mașina de sortat și de tabulat. Sortarea și tabularea se pot efectua numai după ce în cartele au fost perforate datele din documentele primare și apoi controlate la mașinile de controlat. Mașinile de perforat și de controlat fac parte din categoria *mașinilor auxiliare.*

Domeniile de aplicare a mașinilor cu cartele perforate au fost mult extinse și randamentul lor îmbunătățit prin folosirea mașinilor cu destinație specială. Printre *mașinile cu destinație specială* se pot întîlni: mașini de calculat-perforat, mașini de reprodus, mașini de perforat cartele-total etc. Introducerea mașinilor cu cartele perforate a însemnat un pas spre marea mecanizare a lucrărilor de evidență și calcul. Cu toate acestea mașinile de calcul analitice sînt utilizabile numai la un domeniu restrîns de lucrări care se reduc în special la calcule contabile, statistice și de planificare. Folosirea lor este limitată de mai mulți factori:

— prin tabloul de comandă mașina poate fi reglată pentru executarea unor calcule după formule relativ simple;

— dacă în cursul efectuării calculului de către mașină apare necesitatea introducerii unei modificări în formulă, ea nu se poate face, reglarea mașinii în timpul funcționării fiind imposibilă;

— mașinile cu cartele perforate nu conțin în interiorul lor dispozitive pentru memorizarea unui număr mare de rezultate intermediare, necesare în calculul ulterior;

Scanned with OKEN Scanner

— este necesară intervenţia continuă a operatorului pentru ~~maturarea~~ mutarea cartelelor perforate dintr-o parte a maşinii în alta. Pentru automatizarea mai avansată a comenzilor s-au înlocuit calculatoarele mecanice şi cele electromecanice cu cele electronice.

Apariţia **maşinilor electronice de calcul** reprezintă una din cele mai mari realizări ale omului, care, ca importanţă în istoria dezvoltării ştiinţei şi tehnicii, se compară cu inventarea maşinii cu abur, de la sfîrşitul secolului al XVIII-lea, sau cu folosirea energiei atomice. Maşinile de calcul electronice s-au dezvoltat în două direcţii:

— maşini electronice analogice;

— maşini electronice cifrice.

Prin construcţia lor, maşinile electronice *analogice* dau rezultate cu aproximaţie de pînă la $\pm$ 10% ceea ce împiedică folosirea lor în lucrările de contabilitate. Maşinile electronice *cifrice* sînt maşini de mare eficienţă şi de precizie foarte mare. Timpul necesar pentru calcul la aceste maşini este de ordinul milisecundelor. Spre deosebire de maşinile cu cartele perforate, care sînt compuse dintr-un agregat de maşini: maşini de perforat (perforator), maşini de controlat, sortator, tabulator, puse în funcţiune şi comandate de persoane distincte, maşinile electronice cifrice conţin un complex de dispozitive care la un loc permit efectuarea calculelor. Funcţionarea maşinii începe cu introducerea programului de lucru, în dispozitivul de memorizare operativă. Introducerea se face prin benzi sau cartele perforate, care conţin numerele asupra cărora se efectuează calculul. În continuare, maşina trece la funcţionarea automată.

Calculatorul românesc Felix C-256[1]

Calculatorul românesc „Felix-256" aparţinînd generaţiei a treia constituie o realizare inaugurală a industriei noastre de calculatoare în cooperare cu industria franceză. Performanţele tehnice superioare ale acestuia îl situează pe plan mondial în rîndul celor mai moderne calculatoare, de capacitate medie, alături de calcula-

[1] Ordinateur IRIS-50 manuel d'utilisation 3227 E/Fr. A. Profit: „Structure et technologie des ordinateurs, Paris, 1970. Viaţa economică nr. 42/1970.

Scanned with OKEN Scanner

toarele IBM-360/40, I.C.L. System 4-50, Siemens — 4004-45 ICT-1903 A, General Electric-425 etc.

Ordinatoarele de tipul Felix C-256 răspund la tratamentul secvențial pe benzi magnetice, la tratamentul în acces selectiv pe memorii adresabile, la teleinformatică cu terminale la distanță și interconexiune de ordinatoare.

Cu ajutorul calculatorului Felix C-256 datorită universalității gamei se pot realiza simultan calcule de gestiune, calcule științifice, lucrări în timp real, teleinformatică.

Calculatorul este format din mai multe dispozitive conectate într-o unitate centrală, la care sînt cuplate o serie de echipamente periferice (vezi fig. 29).

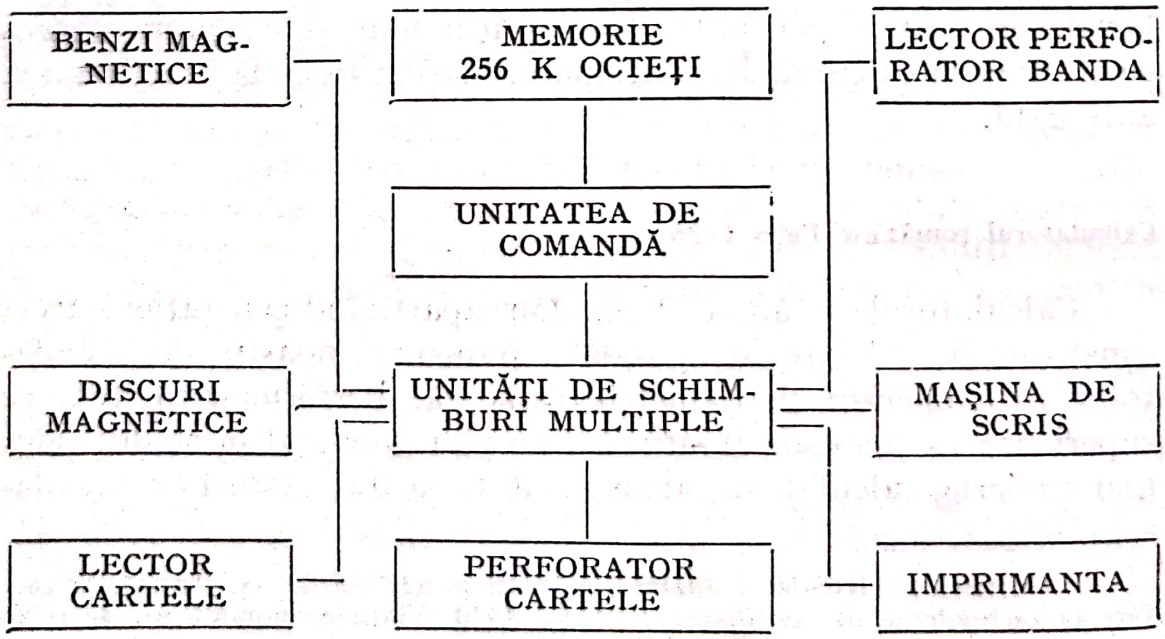
Din unitatea centrală fac parte:

— unitatea de comandă care posedă un repertoriu de 102 tipuri de instrucțiuni, din care majoritatea acestora se execută într-un timp foarte scurt de 4,6 ms.;

— unitatea de memorie extensibilă, prin module de 16.384 octeți, pînă la 262.144 octeți, debitînd 2 la 8 milioane octeți pe secundă după configurație;

— 4 unități de schimburi, fiecare din ele fiind în stare a asigura 64 schimburi simultane între memorie și subansamblele periferice cu un debit superior de 400.000 octeți pe secundă.

În mod simplificat schema bloc a calculatorului se poate prezenta în felul următor:



Scanned with OKEN Scanner

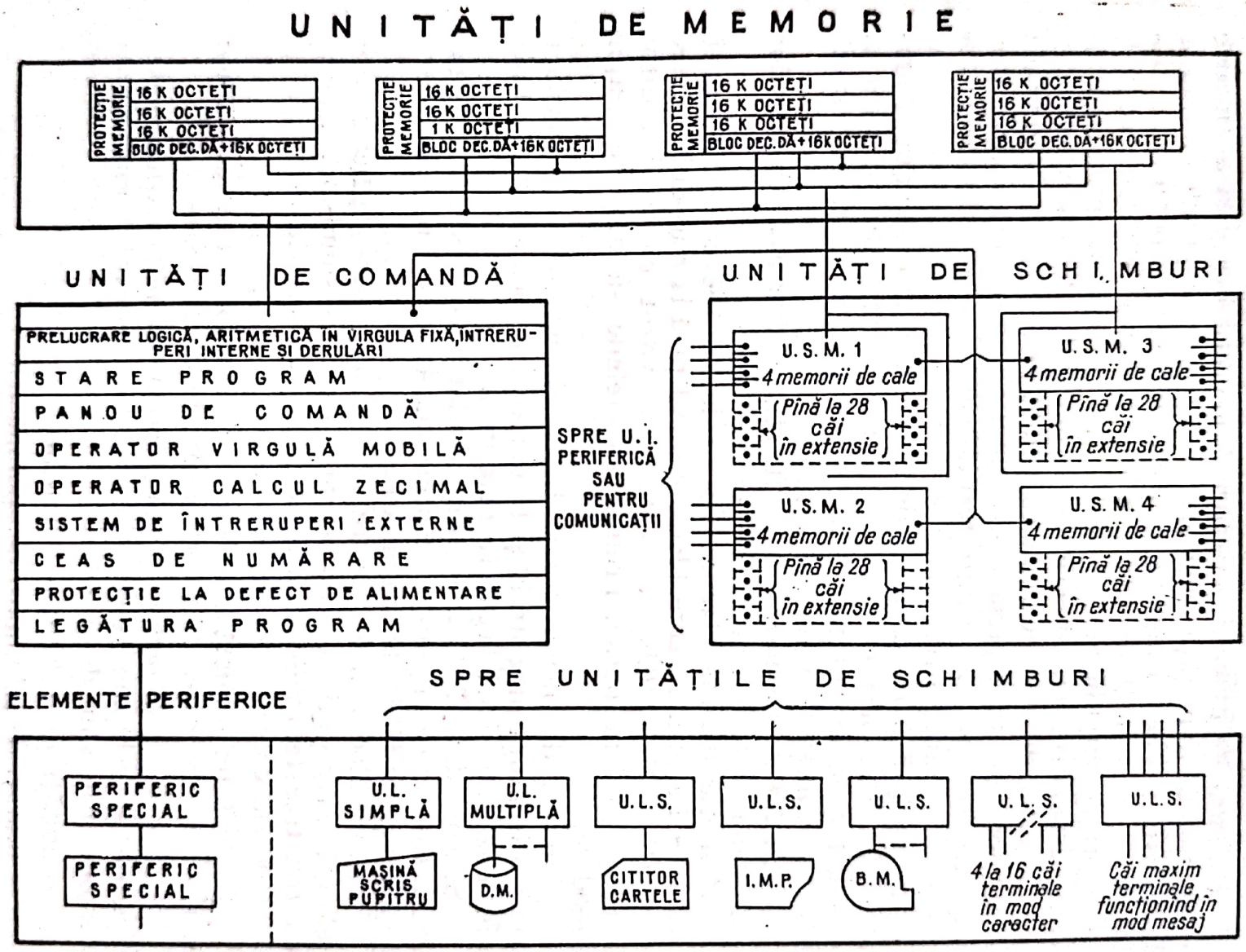


Fig. 29 Structura generală a calculatorului Felix C.256.

Scanned with OKEN Scanner

Unitatea de comandă efectuează operații logice și aritmetice în sistemul de numerație binar. Această unitate cuprinde un număr de registre și blocuri minime obligatorii la care se pot atașa opțional încă un număr de alte organe (operatori de calcul zecimal, operatori cu virgulă mobilă, sistem de întreruperi interne și externe, dispozitive de protecție contra defectelor de alimentare etc.).

Unitatea de comandă este conectată pe de o parte cu unitatea de memorie de unde preia instrucțiunile de executat și operațiile de prelucrat și în care trimite rezultatele calculate și listele de comenzi de intrare-ieșire.

Pe de altă parte unitatea de comandă este conectată la unitățile de schimburi cărora le comunică adresa din memorie a comenzilor de executat de către echipamentele periferice și de la care primește cererile de comenzi.

Unitatea de memorie are ca funcții păstrarea instrucțiunilor operanzilor și a comenzilor de intrare-ieșire.

Memoria internă este de tip modulară. Se compune din 1 pînă la 4 blocuri. Fiecare bloc conține 1 pînă la 4 module a 16 K octeți (K = 2^{10} = 1024) și poate fi prevăzut cu un dispozitiv de protecție a memoriei. Primul bloc trebuie să aibă cel puțin 2 module.

Unitatea de memorie este legată de unitatea de comandă printr-o legătură magistrală și la unitățile de schimburi multiple prin una sau două legături magistrale.

Schema dezvoltată a acestui calculator este redată în figura nr. 32. Din această figură se desprind cu claritate legăturile dintre memorie și unitățile de schimburi.

Fiecare bloc de memorie are accesul său separat la fiecare din legăturile magistrale, ceea ce permite execuția simultană a două sau trei transferuri de informație între unitatea de memorie și unitățile de comandă și de schimburi.

Capacitatea minimă a memoriei este un bloc a 4 module adică 64 K octeți, iar capacitatea maximă este de 256 K octeți.

Unitățile de schimburi asigură transferul informațiilor între memorie și echipamentele periferice și dirijează funcționarea acestora. Ele sînt de 2 feluri:

— unități de schimburi multiple;

— unități de schimburi de comunicații.

La o legătură magistrală cu memorie pot fi conectate fie una sau două unități de schimburi multiple, fie o unitate de schim-

Scanned with OKEN Scanner

buri de comunicații. Configurația minimă comportă o unitate de schimburi multiple.

O unitate de schimburi multiple are 1 pînă la 8 module cu 4 memorii de cale fiecare. Ea poate fi legată la atîtea unități cîte memorii de cale are.

O unitate de schimburi de comunicații poate primi pînă la 256 de căi de legătură la distanță.

Echipamente periferice

Elementele periferice asigură funcțiile de intrare-ieșire și memorizare a datelor. Ele sînt conectate la o unitate de schimburi multiple prin intermediul unităților de legătură fie simple (care comandă un singur periferic), fie multiple (putînd regrupa pînă la 16 periferice de același tip).

Echipamentele periferice care pot fi conectate la calculator sînt de următoarele tipuri:

— mașina de scris, fie integrată la un pupitru de comandă folosită de operatorul de sistem, fie îndeplinind funcția de consolă de intrare-ieșire;

— cititor de cartele (1.200 cartele pe minut;

— perforator de cartele (300 sau 100 cartele pe minut);

— cititor-perforator de bandă (citește 300 caractere pe secundă și perforează 50 caractere pe secundă);

— imprimanta cu 1.200 sau 730 linii pe minut;

— unități de bandă magnetică cu 9 piste cu înregistrare în modulație de fază cu 60 sau 120 K octeți * pe secundă;

— unitatea de discuri magnetice inamovibile cu capete fixe DIAD cu timp de acces mediu 200 ms, cu debit instantaneu de 187,5 K octeți/secundă și cu capacitate de 720.896 sau 2.883.584 octeți;

— unitatea de discuri magnetice amovibile cu capete mobile DIAM cu timp de acces mediu de 12,5 ms., cu debit instantaneu de 156 K octeți/secundă și cu o capacitate de 6.144.000 octeți;

— unitatea de discuri magnetice amovibile cu capete mobile DIMAS cu timp de acces mediu de 12,5 ms. cu debit instantaneu de 312,5 K octeți și cu o capacitate putînd varia de la 98.304.000 la 385.216.000 octeți;

— periferice speciale [1].

---

* Octeții semnifică opt cifre binare.

[1] Vezi A. Profit, Structure et technologie des ordinateurs, Armand Colin, Paris, 1970.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul de utilizare este format din două familii de ansamble modulate, cuprinzînd cele două funcţii:

a) exploatare;

b) programare.

Limbajele utilizate sînt:

— ASSIRIS

— FORTRAN IV

— COBOL

— L.P.G.

— MAGIRIS

Calculatorul electronic Friden 5.610
(Computyper-5.610)

Calculatorul electronic Friden 5.610 are o capacitate mică şi face parte din generaţia a III-a. Elementele ccmponente de bază ale maşinii sînt:

— maşina de scris FLEXOWRITER 2205 care este dispozitivul de bază pentru intrare-ieşire, prin care datele sînt transmise la unitatea electronică şi prin care informaţiile prelucrate sînt tipărite pe hîrtie sau perforate pe bandă;

— procesorul central care constă din două unităţi funcţionale (unitatea electronică şi totalitatea liniilor de întîrziere).

Partea principală a unităţii electronice este unitatea logică de control a programului care dirijează acţiunea tuturor celorlalte părţi ale sistemului.

Ansamblul liniilor de întîrziere constă din patru linii de întîrziere. Linia program este capabilă să memoreze un total de 1.118 caractere ale programului. Fiecare caracter alfa-numeric este alcătuit dintr-o combinaţie de 6 biţi. Linia de memorare conţine 60 de registre de memorie numerice. Fiecare registru conţine 13 digiţi, plus semnul. În linia matematică sînt incluse 4 registre de memorare.

— pupitrul în care se află ansamblul liniilor de întîrziere, unitatea electronică etc.

Programarea se poate face în limbaj SWIFT care este un limbaj uman specific acestui calculator, în limbaj MNEMONIC şi în limbaj cod-maşină.

Scanned with OKEN Scanner

2. Unele considerațiuni cu privire la programarea calculatoarelor

În expunerea prezentată la ședința Comitetului Executiv al C.C. al P.C.R. și a guvernului din 25 noiembrie 1970, tovarășul Nicolae Ceaușescu arată: „Ne propunem să introducem calculatoarele electronice, să înființăm centre de calcul, să le folosim în planificare. Ca să folosești un centru de calcul, se presupune însă în primul rînd să ai o bună evidență, trebuie să cunoști, de asemenea, bine capacitățile de producție ale uzinelor, ale instalațiilor și mașinilor. Deci, pentru a putea trece la o planificare superioară și la folosirea calculatoarelor electronice, este necesar să introducem ordine în evidență și, pe această bază, în întregul mod de conducere și organizare a economiei".

Un calculator electronic poate efectua milioane de operațiuni simple pe secundă, fără intervenția operatorului, numai pe bază de indicații fixate în mod prealabil.

Instrucțiunile stabilesc operațiile de bază pe care trebuie să le efectueze mașina, definesc datele care intră în calcul precum și dispozitivele care execută operațiile.

Numim „program" al unui calculator totalitatea instrucțiunilor pregătite în prealabil, memorate în memoria principală a calculatorului și utilizate pentru rezolvarea unei anumite probleme.

Pentru elaborarea unui program, programatorul parcurge 6 etape esențiale:

1. Analiza problemei
2. Elaborarea schemei logice a programului
3. Scrierea programului
4. Asamblarea sau compilarea programului obiect
5. Testarea și corectarea programului
6. Pregătirea programului pentru exploatare

Pentru alcătuirea unui program acceptabil, înainte de elaborarea lui propriu-zisă, este necesar să se definească precis problema, să se efectueze o analiză temeinică a tuturor aspectelor privind datele inițiale, procedeul logic și practic pentru rezolvarea ei și forma de prezentare a rezultatelor.

Schemele logice de program sînt o reprezentare grafică a drumului pe care trebuie să-l urmeze calculatorul în rezolvarea problemei. Ele pot fi descriptive sau simbolice.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru problemele economice se folosesc de obicei schemele logice descriptive, iar pentru problemele tehnice și științifice schemele logice simbolice.

După întocmirea schemei logice și fixarea etapelor necesare rezolvării problemei, programul se scrie într-un limbaj care poate fi interpretat de calculator.

Programul nu se scrie direct în limbajul sau codul mașinii ci cu ajutorul unor limbaje simbolice convenabile programatorului și care pot fi traduse de calculator.

După întocmirea programului și scrierea lui pe un document special numit „fișa de codificare", se transpune într-o formă prelucrabilă pe mașină. Dacă se folosesc cartele perforate pentru introducerea programului, transcrierea constă în perforarea fiecărei linii din fișa de codificare pe o cartelă separată.

Programul este interpretat și listat pentru a fi verificat prin citire. Prin această verificare se urmărește descoperirea erorilor ce pot fi comise de programator sau de operatorul de perforare.

Acest program codificat într-un limbaj simbolic și perforat pe cartele se numește program-sursă.

Programul-sursă nefiind pe înțelesul calculatorului se traduce din limbajul simbolic în limbajul mașinii. Lucrul acesta se realizează cu ajutorul unui program denumit — procesor — care de obicei este elaborat de întreprinderea constructoare. Programul procesor traduce în mod automat programul-sursă într-un program potrivit limbajului mașinii denumit programul-obiect.

Programul-obiect poate fi înregistrat pe un suport de informații oarecare: cartele, benzi magnetice etc., pentru a fi introdus în memorie și folosit de calculator. Se face și o imprimare (listare) a programului care față de fișa de codificare conține instrucțiunile în limbajul mașinii și adresele din memorie unde se află aceste instrucțiuni.

Prin prelucrarea unor date de verificare realizăm testarea programului. Datele de verificare sînt pregătite de programator din vreme, de multe ori chiar din timpul întocmirii schemei logice și a scrierii programului pentru a afla situațiile cele mai corespunzătoare condițiilor ce vor apare în timpul prelucrării efective.

Ca material pentru testare folosim copii după datele reale care urmează a fi prelucrate, date ipotetice prin care se simulează condițiile ce pot să apară în prelucrarea datelor și uneori o combinație de date reale și ipotetice.

Scanned with OKEN Scanner

Ultima etapă constă în trecerea programului în planul de lucru al calculatorului, după ce în prealabil s-a întocmit fișa de instrucțiuni pentru operare.

Limbaje de programare

Există o gamă întinsă și variată de calculatoare electronice ale căror metode de operare internă asupra datelor diferă de la un calculator la altul în funcție de tipul de memorie utilizat și de alți factori tehnici. Totuși calculatoarele au și trăsături comune, instrucțiuni similare, scheme de adresare și metode de manipulare a datelor similare.

Operațiile sînt executate de calculator pe baza unor instrucțiuni memorate în memoria principală.

Majoritatea instrucțiunilor se compun din două părți:

— o parte a operației
— unul sau mai mulți operanzi.

Parte de operație definește acțiunea ce va fi executată de exemplu: citire, înregistrare, adunare, scădere etc.

Operandul este un simbol sau nume compus din mai multe caractere binare ce constituie adresa din memorie unde se găsesc datele cu care urmează a se efectua operațiunile.

Operandul nu indică numărul real care intră în calcul. O instrucțiune a unui calculator poate avea mai mulți operanzi. Majoritatea calculatoarelor au doi operanzi.

Există mai multe tipuri de instrucțiuni:

— instrucțiuni de intrare-ieșire
— instrucțiuni aritmetice
— instrucțiuni de ramificație
— instrucțiuni de decizie.

Specialiștii în programare au pus la punct o largă varietate de limbaje.

Cele mai vechi erau cu „tendință mașină". Se considera că era suficient de a face să meargă procesoarele fără să se ocupe în plus de comoditatea limbajului folosit.

Studiile de programare sînt concentrate în continuare pe limbajele cu tendință-problemă, care ușurează sarcina utilizatorului pentru redactarea programelor.

Cele mai răspîndite limbaje de programare sînt FORTRAN, ALGOL și COBOL.

Scanned with OKEN Scanner

Limbajul FORTRAN

Numele provine de la Formula Translator system (formulare transpuse).

După limbajul FORTRAN se poate formula problema ce trebuie programată în termeni asemănători notațiilor matematice. Acest limbaj este destinat rezolvării problemelor matematice. Un program-sursă în FORTRAN se compune din operatori ce pot determina citirea unor date, efectuarea unor prelucrări și înregistrarea unor rezultate.

Limbajul ALGOL

Este un limbaj destinat rezolvării problemelor matematice și științifice. El a fost elaborat în Europa concomitent cu limbajul FORTRAN, în SUA.

Numele provine de la Algoritmic Oriented Language.

Limbajul COBOL

Este un limbaj de programare pentru probleme economice obișnuite.

COBOL — de la : Common Business Oriented Language (adică limbaj comun cu tendința comercială).

Limbajul COBOL constă din denumiri pentru identificarea unor lucrări din constante de litere, din operatori ce specifică anumite acțiuni și relații reciproce, din cuvinte-cheie, din expresii comune din nume, constante, operatori și cuvinte-cheie, din operatori ce conțin un verb și un subiect asupra cărora se operează și din propoziții compuse din unul sau mai mulți operatori cu punctuația corespunzătoare.

Un program scris în COBOL poate fi împărțit în patru diviziuni:

1. *Diviziune de identificare* este destinată a prevedea o identitate unică a programului cum ar fi:

— numele programului
— numărul programului
— versiunea lui etc.

Scanned with OKEN Scanner

2. *Diviziunea de configurație* folosește la precizarea configurației calculatorului pe care se va compila și executa programul.

3. *Diviziunea de date* servește la definirea caracteristicilor și formatul datelor ce urmează a fi prelucrate.

4. *Diviziunea procedură* servește la descrierea prelucrării interne ce trebuie executată.

Deoarece în țara noastră se fabrică calculatoarele electronice „Felix C-256" descriem în continuare unele aspecte ale limbajului COBOL pentru acest calculator.

Metoda folosită pentru expunerea COBOL „Felix C-256" constă în defalcarea limbajului în module funcționale contrar metodei clasice de a explica succesiv cele patru diviziuni.

COBOL „Felix C-256" comportă un nucleu și modulele funcționale următoare:

— fișiere cu acces secvențial și cu acces direct;
— sortare;
— segmentare;
— biblioteca.

În interiorul fiecărui capitol clauzele și instrucțiunile sînt scrise în ordine alfabetică.

Organizarea generală a unui program COBOL

Programul COBOL se compune din cele patru diviziuni enunțate mai sus. Fiecare diviziune se subdivide în secții și paragrafe, în afară de diviziunea identificare care nu conține decît paragrafe și diviziunea data, unde paragrafele sînt în fapt rubrici de descriere a datelor sau fișierelor.

Formatul de referință și redactarea textelor COBOL

Formatul de referință permite a scrie programul COBOL în mod standard.

Programele COBOL sînt prezentate compilatorului sub forma unui șir de linii de 80 caractere fiecare, astfel: (vezi fig. nr. 30).

Coloanele 1 și 6 sînt rezervate numerelor de linii, numerotarea nefiind obligatorie. Aceste coloane pot fi albe.

Indicația de continuare. O frază sau o rubrică poate să nu încapă pe o singură linie, în care caz ea continuă pe linia următoare pornind de la zona B.

Scanned with OKEN Scanner

Orice cuvînt sau etichetă poate fi despărțit în două între sfîrșitul unei linii și începutul următoarei.

O liniuță de unire în zona de continuare semnifică faptul că primul caracter diferit de spațiu în zona B este continuarea ultimului caracter diferit de spațiu a liniei precedente. Dacă nu există liniuță de unire în zona de continuare, ultimul caracter al liniei precedente trebuie să fie urmat de un spațiu.

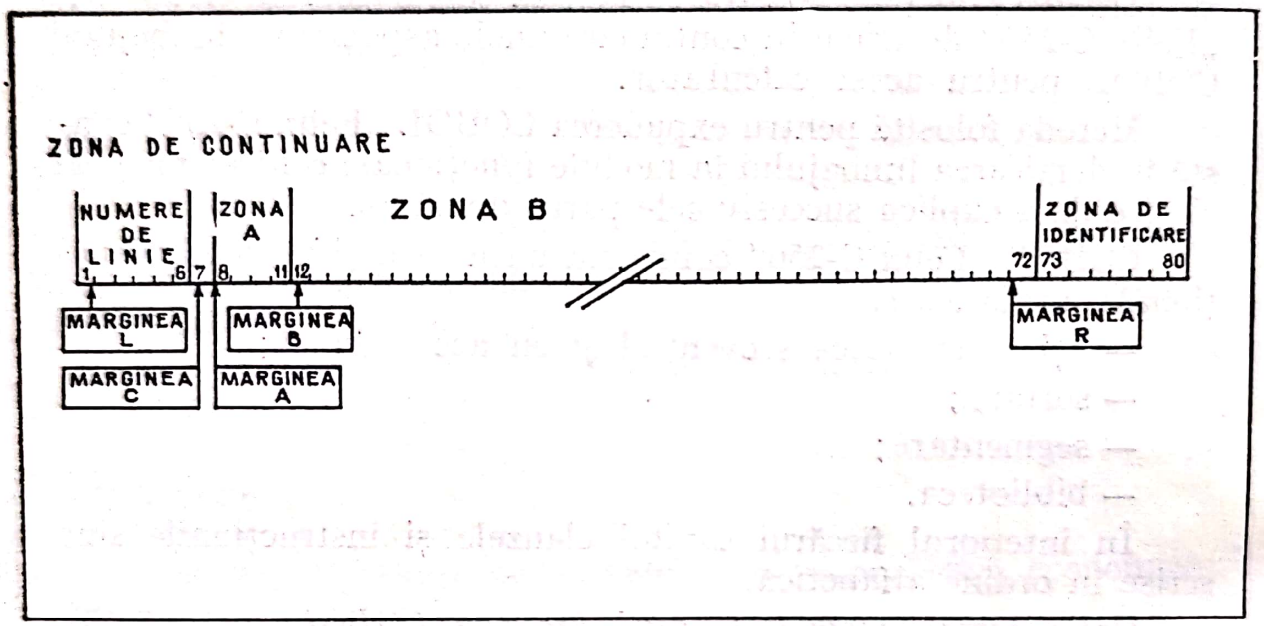


Fig. 30 Prezentarea programului COBOL.

Zona A și zona B sînt utilizate pentru scrierea programului COBOL.

Ultimele 8 coloane ale liniei sînt rezervate identificării liniilor de program. Această identificare trebuie să fie aceeași pentru toate liniile aceluiași program. Această zonă poate fi lăsată în alb.

* * *

Prezentăm ca exemplificare „Programul în cod obiect" pentru calculul tendinței liniare și parabolice cu ajutorul calculatorului electronic de tip „Friden 5610" precum și rezultatul acestor calcule, efectuate la Centrul teritorial de Calcul Iași.

Scanned with OKEN Scanner

PROGRAMUL

pentru calculul tendinței liniare și parabolice, folosind mașina electronică „FRIDEN 5610".

Cod obiect

H sp.
1/2
E
1/2
R
1/2
O
1/2
A
1/2
R
1/2
E
+
H F_1
2 1/2 sp
/10
N
S 00
J 2 sp
K
J 0,5 sp
F
N
S 09
S 01
1/2 sp
/10
S 23
+
+
+
+
+

O
B
S 05
V 14
V 01
K
V 00
O
V 10
V 01
K

A 1
TAB
V 24
V 25
B
G X
/40
N
S 24
S 25
J 1 sp
C Y
A X
V 25
T 40
A Y
3 1/2 sp
/22
J 1 sp
W 02
V 02
T 40
3 1/2 sp
/60
N
W 10
S 03
V 01
J 1—
W 01
V 01
—
T 40
N
S

T 10
S 08
3 1/2 sp
V 08
V 06
O
V 07
F
T 80
S 18
5 1/2 sp

N
0
T 40
N
W 11
N
S 05
N
O
T 50
W 12
3 1/2 sp
V 03
V 04
O
T 80
P
W 13
3 1/2 sp
V 05
V 03
O
T 80
P
W 14
4 1/2 sp
/15
N
3 1/2 sp
W 15
V 04
0
2 1/2 sp
X 25
W 16
+
G 3
A 7
V 00
V 17
B
G 8
V 19
V 00
K
S 21

V 02
V 00
B
C 2
J 1 sp
W 25
J 1 sp
+
C 1
A 2
+
+
5 1/2 sp
TAB
1/2
T
1/2
0
1/2
T
1/2
A
1/2
L
7 1/2 sp
V 10
T 80
V 12
T 50
3 1/2 sp
V 13
T 80
P
3 1/2 sp
V 14
TAB
1/2
A
2 1/2 sp
1/4 =
1/4 sp
4 1/2 sp
V 07
T 80
+
TAB

T 80
2 1/2 sp
V 15
2 1/2 sp
X 25
2 1/2 sp
V 16
3 1/2 sp
X 25
V 10
V 00
K
N
S 07
V 13
V 11
K
S 06
V 00
V 12
0
V 11
N
O
B
S 01
V 10
V 01
K
V 12
O
V 14
V 01
K
V 11
TAB
TAB
1/2
P
1/2
A
1/2
R
1/2
A
1/2

Scanned with OKEN Scanner

V 11
O
B
S 04
V 15
V 00
K
S 03
V 16
V 11
K
S 02
J 1—
W 24
+
+
+
+
+
+
A 3
TAB
J 1 sp
W 24
V 24
T 40
5 1/2 sp
V 09
J 1—
W 09
V 09
TAB
TAB
TAB
1/2 C
2 1/2 sp
1/4 =
1/4 sp
4 1/2 sp
V 04
T 80
J 25 sp
A 5
J O sp
S 99
J 1 —
F
G 6
C 5
A 6
+

V 08
N
O
V 04
O
V 08
V 06
O
V 05
F
F
T 80
V 80
V 02
O
V 03
F
X 85
6 1/2 sp
/60
N
W 19
V 08
O
W 20
J 1 sp
W 17
V 17
V 00
B
C 7

V 20
V 11
K
S 22
A 8
V 17
V 23
B
C 4
+
G 3
A 4
+
+
+
TAB
TAB
1/2
L
1/2
I
1/2
N
1/2
I
1/2
A
1/2
R
1/2
A

TAB
TAB
1/2
B
2 1/2 sp
1/4=
1/4 sp
5 1/2 sp
V 06
T 80
+
TAB
TAB
TAB
1/2
K
2 1/2
1/4=
1/4 sp
1/2
V 06
V 18
K
J 100 sp
O
X 82
2 1/2 sp
1/4 %
1/4 sp
+
+

B
1/2
O
1/2
L
1/2
I
1/2
C
1/2
A
TAB
1/2 A
2 1/2 sp
1/4=
1/4 sp
4 1/2 sp
V 05
T 80
+
TAB
TAB
TAB
1/2 B
2 1/2 sp
1/4=
1/4 sp
4 1/2 sp
V 06
T 80
+

Scanned with OKEN Scanner

Calculul tendinței liniare și parabolice realizat în preț de cost complet

Anii	Rata rentabilității	Rata rentabilității ordonanțată x	Producția realizată y	x	x^2	x^4	xy	x^2y	Tendința liniară	Tendința parabolică
1964	15.9	1	280.000	3	9	81	841.800	2.525.400	266.296	278.016
1965	20.0	2	350.412	2	4	16	800.824	1.401.648	350.590	350.590
1966	20.0	3	410.900	1	1	1	410.900	410.900	434.884	427.852
1967	21.4	4	534.378						518.178	509.802
1968	20.5	5	587.460	1	1	1	587.460	5.874.460	603.472	596.440
1969	24.4	6	685.204	2	4	16	1.370.408	2.740.816	687.766	687.766
1970	24.2	7	785.296	3	9	81	2.355.888	7.067.664	77.060	783.780
1971									856.354	884.481
Total			3.6342.250		28	196	2.360.232	14.733.888		

Scanned with OKEN Scanner

Calculul tendinței liniare și parabolice a beneficiului

Anul	Rata rentabilității	Rata rentabilității ordonanțată x	Beneficiul realizat y	x	x^2	x^4	x y	x^2y	Tendința liniară	Tendința parabolică
1964	15.0	1	14.682	3	9	81	44.046	132.138	28.978	26.193
1965	20.0	2	73.514	2	4	16	147.028	294.056	55.502	55.501
1966	20.0	3	83 257	1	1	1	83.257	83.257	82.025	83.696
1967	21.4	4	114.617						108.548	110.776
1968	20.5	5	120.415	1	1	1	120.415	120.415	135.071	136.742
1969	24.4	6	163 497	2	4	16	326.994	653.988	161.595	161.595
1970	24.2	7	189 858	3	9	81	569.574	1.708.722	188.118	185.333
Total			759 840		28	196	742.652	2.992.576		

Scanned with OKEN Scanner

3. ORGANIZAREA FOLOSIRII RAȚIONALE ȘI CALCULUL EFICIENȚEI ECONOMICE A MIJLOACELOR MECANOGRAFICE

Organizarea folosirii mijloacelor mecanografice

Evoluția mașinilor de calcul de la cele mai simple, pînă la cele electronice, a impus luarea unor măsuri de utilizare a lor mai eficientă, a impus introducerea unor forme organizatorice adecvate.

Folosirea individuală a mașinilor de adunat și contabilizat este cea mai răspîndită. Această formă nu asigură însă utilizarea integrală a capacității de lucru, deoarece ele nu se folosesc în două schimburi, iar uneori personalul nu cunoaște, în suficientă măsură, metodele raționale de lucru. Dotarea cu mașini de contabilizat-facturat și gruparea lor în același birou a reprezentat, de fapt, prima formă organizatorică de folosire a mijloacelor tehnice de evidență și calculații economice.

Birourile de evidență mecanizată, fiind dotate cu mașini de contabilizat, pot executa lucrări fie pentru o singură întreprindere, fie pentru mai multe întreprinderi. Ele constituie cea mai răspîndită și cea mai elastică formă de utilizare a mașinilor cu taste. Executarea lucrărilor de către operatori cu pregătire specială asigură o productivitate a muncii mai ridicată și prelungirea duratei de funcționare a mașinilor.

O formă organizatorică superioară o constituie *stațiile de contabilitate mecanizată*. Aceste stații sînt unități organizatorice dotate cu mașini cu cartele perforate, dar ele pot avea și mașini de contabilizat și mașini de calculat de diferite tipuri.

Stațiile de contabilitate mecanizată pot funcționa în cadrul marilor întreprinderi sau instituții sau centrale, sau pot fi organizate pentru deservirea mai multor întreprinderi și instituții mici și mijlocii. Ele pot funcționa în mod centralizat, cînd toate mașinile sînt concentrate la un loc, sau după metoda mixtă, cînd mașinile de perforat și controlat sînt mult apropiate de locurile de întocmire a documentelor.

Forma superioară o constituie *centrele de calcul* în care sînt folosite mașini de mare randament — mașinile electronice. Folosirea rațională a capacității mașinilor electronice este posibilă și eficace cu deosebire în întreprinderile mari. Cheltuielile de achiziție ale acestor mașini fiind ridicate determină sporirea cheltuielilor de amortizare, ceea ce conduce, în cele din urmă, la sporirea

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor de prelucrare a datelor. De aceea întreprinderile mici și mijlocii folosesc aceste mașini prin intermediul stațiilor centrale de calcul.

Alegerea variantelor, metodelor și procedeelor de mecanizare, impune determinări și calcule de eficiență a aplicării mecanografiei în economia întreprinderii. Întrucît mijloacele tehnice de calcul nu sînt folosite direct pentru producerea unor valori materiale se impun considerații speciale și o apreciere deosebită în legătură cu această problemă. O schemă a sistemului informațional cifric mecanizat se prezintă în figura nr. 31.

Indicatorii cantitativi ai eficienței economice a mecanografiei. Calculul eficienței economice directe

Indicatorii cantitativi ai eficienței economice a mecanizării operațiilor de contabilitate și analiză se exprimă în primul rînd prin volumul absolut al economiilor de muncă socială realizată. În acest scop se stabilește:

a) diferența între cheltuielile de muncă pentru o lucrare înainte de mecanizare *(To)* și cheltuielile de muncă necesare după mecanizarea ei *(Tm)*.

$$Te = To - Tm$$

b) indicele cheltuielilor de muncă

$$i.ch.m. = \frac{Tm}{To} \times 100$$

c) Reducerea procentuală a cheltuielilor de muncă

$$Cem = \frac{To - Tm}{To} \times 100$$

d) Indicele productivității muncii

$$I.p. = \frac{To}{Tm} \times 100$$

e) Diferența între cheltuielile de muncă vie de calificări diferite înainte de mecanizare *(tvo)* și după mecanizare *(tvm)*.

$$Emv = tvo - tvm$$

Acest indicator redă numai economia de muncă vie. Calculul nu ține seama că odată cu creșterea gradului de mecanizare

Scanned with OKEN Scanner

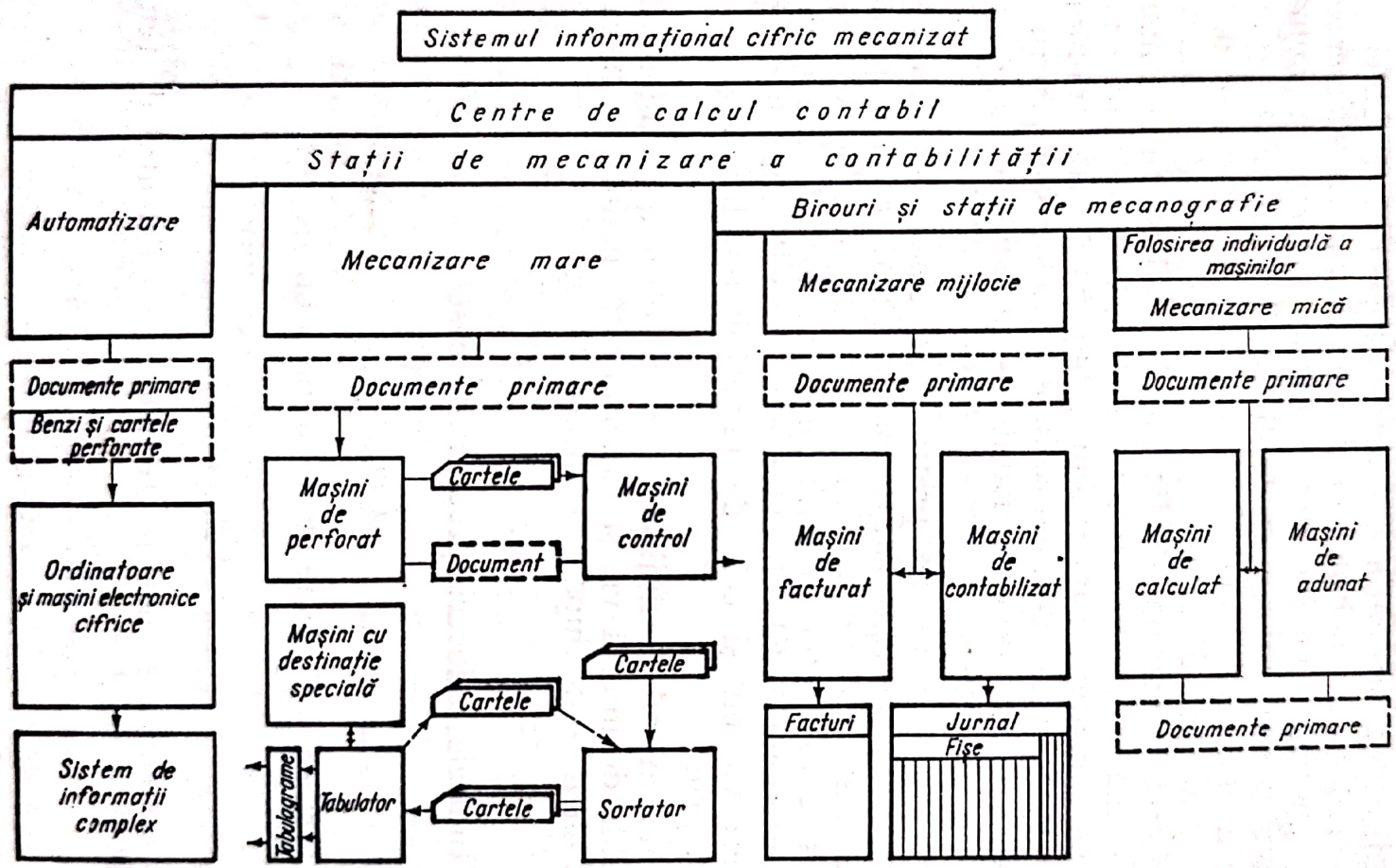


Fig. 31 Sistemul informațional cifric mecanizat.

sporește și ponderea muncii materializate în totalul cheltuielilor de muncă.

Indicatorul evidențiază numai un aspect al eficienței mecanizării — reducerea cheltuielilor de muncă vie. De asemenea, indicatorul „numărul de lucrători contabili eliberați" și „numărul de muncitori deserviți de un contabil" nu sînt criterii reale de determinare a eficienței economice a mecanizării lucrărilor de contabilitate și analiză. Mecanizarea contabilității nu duce întotdeauna la reducerea numărului de lucrători contabili. În cele mai multe cazuri numărul acestora rămîne același, însă se reduce numărul orelor suplimentare parțial sau total, lucrătorilor rămînîndu-le timp pentru munca de analiză și coordonare sau pentru executarea altor lucrări pe care înainte de mecanizare nu le efectuau din lipsă de timp.

Indicatorul reducerii prețului de cost al prelucrării este cel mai just și mai apropiat de mărimea reală a eficienței mecanizării și acesta trebuie luat în considerare în vederea unei juste aprecieri a eficienței mecanizării lucrărilor de contabilitate și analiză economică. El reflectă în expresie valorică atît cheltuielile de muncă vie cît și cele de muncă materializată și se poate exprima prin:

f) indicatorul de mijloace bănești, obținut ca diferență între cheltuielile de muncă vie și materializată, înainte de mecanizare *(Co)* și cheltuielile după mecanizare) (C_1).

$$Ec = Co - C_1$$

g) Indicele reducerii prețului de cost

$$Rpc = \frac{C_1}{Co}$$

h) Coeficientul de reducere a prețului de cost

$$Cpc = \frac{Co - C_1}{Co}$$

De asemenea se mai poate calcula coeficientul de rentabilitate după formula:

$$i)\ Cr = \frac{Ec}{I}$$

Ec = efectul economic obținut $(Co - CI)$

Scanned with OKEN Scanner

unde:

I = valoarea investițiilor făcute pentru introducerea mijloacelor mecanizate

j) Termenul de recuperare a investiției se determină cu formula:

$$T = \frac{1}{E_c}$$ cu aceeași semnificație a termenilor

Efectul economic nu reprezintă numai economia, ci are și o serie de alte aspecte calitative. Pentru aprecierea acestor aspecte ale efectului economic, rezultate în urma introducerii tehnicii noi, nu se pot utiliza expresii bănești. Indicatorii calitativi ai eficienței economice a mecanizării — eficiența indirectă — dau o imagine de ansamblu asupra raționalizării lucrărilor, reliefînd reducerea numărului de erori, creșterea vitezei de circulație a documentelor și de întocmire a dărilor de seamă, calitatea evidenței primare și reducerea orelor suplimentare pentru întocmirea lucrărilor. Nu se poate măsura însă mărimea influenței fiecărui factor în parte asupra eficienței economice totale a mecanizării.

Din punctul de vedere al eficienței, unitățile economice mecanizate trec prin trei etape:

Prima etapă se referă la introducerea mașinilor și la adaptarea contabilității la noua tehnică de lucru. În această perioadă nu se poate vorbi de o eficiență propriu-zisă datorită randamentelor scăzute ale mașinilor. Operatorii nu au încă experiența și abilitatea necesară lucrului la mașină. De asemenea la cheltuielile efectuate se adaugă amortizarea mașinilor de calcul introduse în economia întreprinderii.

A doua etapă este de ordin calitativ. Volumul cheltuielilor este egal cu cel anterior mecanizării lucrărilor, dar se fac simțite efectele calitative ale mecanizării. Efectele calitative pot fi enumerate astfel:

— înlăturarea erorilor (total);

— întocmirea la timp a tuturor lucrărilor;

— reducerea orelor suplimentare pe un salariat într-o lună, salariaților rămînîndu-le timp pentru a-și îndeplini munca de îndrumare, control și analiză economică.

Scanned with OKEN Scanner

A treia etapă se caracterizează prin aceea că volumul cheltuielilor este mai mic decît înainte de mecanizare iar avantajelor calitative, apărute în perioada a doua, li se adaugă o reducere importantă a cheltuielilor și se obține astfel eficiența totală a mecanizării. Aceasta, evident după ce problemele organizatorice sînt rezolvate, iar personalul este în măsură să utilizeze întreaga capacitate a mașinilor în mod rațional.

Prin avantajele economice directe și indirecte pe care le prezintă, mecanografia contribuie la perfecționarea și organizarea calculelor din întreprinderi, la efectuarea analizelor economice multilaterale, pentru luarea deciziilor economice optime (fig. nr. 32).

Scanned with OKEN Scanner

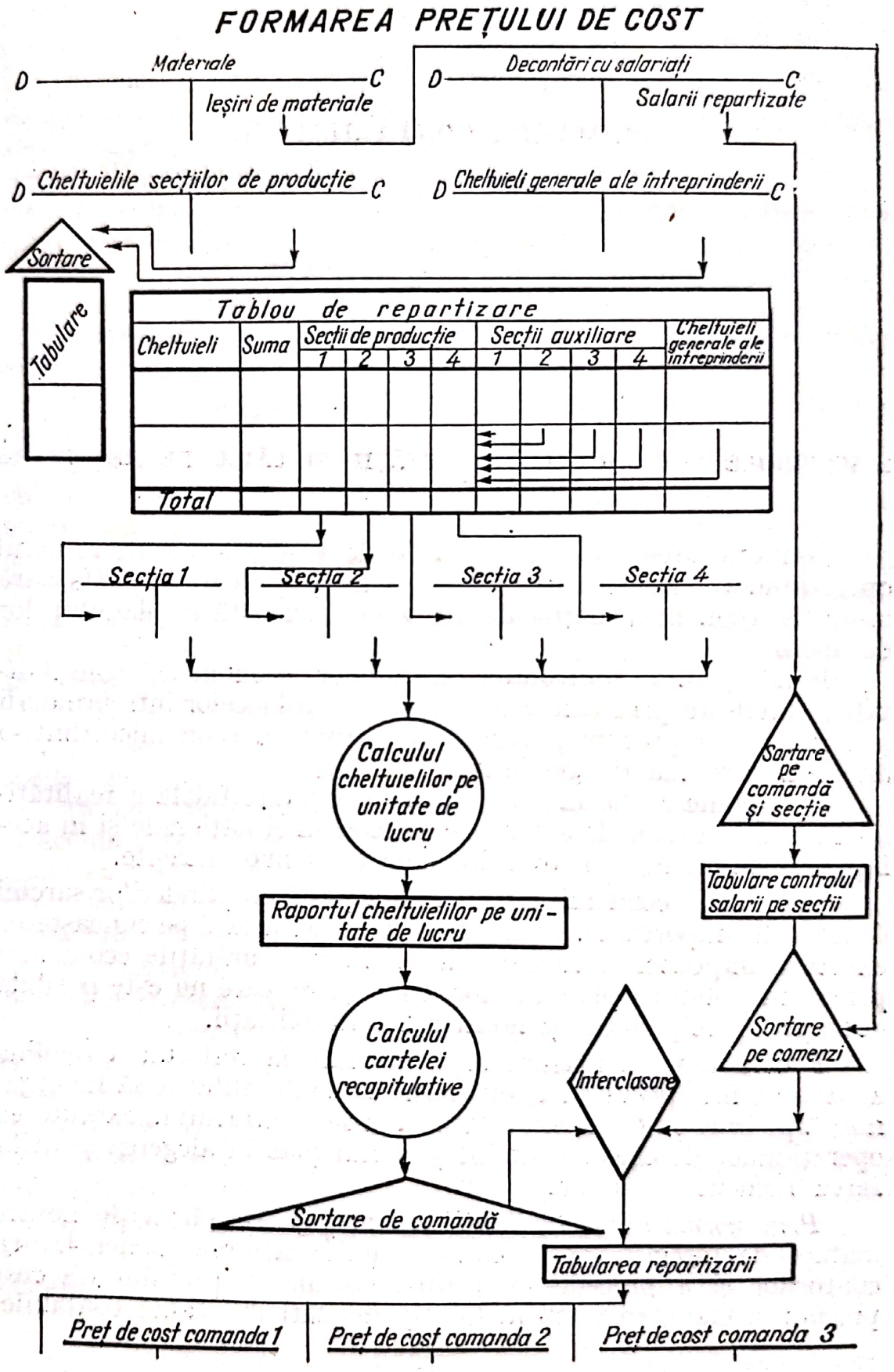


Fig. 32

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IX

NORMAREA CONTABILITĂȚII

1. SCOPURILE NORMĂRII CONTABILITĂȚII ȘI CĂILE DE REALIZARE

Contabilitatea observă mișcările de valori care sînt reflexul operațiunilor curente legate de activitatea pe care o desfășoară unitățile economiei naționale în scopul executării planului lor de lucru.

Fiind știința controlului gestiunilor economice, contabilitatea stabilește prin calculele ei situația mijloacelor întreprinderii și a resurselor precum și rezultatul activității economice dintr-o anumită perioadă de gestiune.

Ea trebuie să fie în orice moment oglinda fidelă a realităților în fiecare sector de activitate al economiei naționale și în același timp să faciliteze luarea deciziilor celor mai eficiente.

Trecerea la economia planificată a pus întreprinderilor sarcini deosebit de importante. Aceste sarcini se întemeiază pe cunoașterea exactă a mijloacelor, cu care sînt înzestrate unitățile economice pentru îndeplinirea planului lor, cunoaștere care nu este posibilă decît prin disciplinarea și normarea contabilității.

Pentru a fi în măsură să contribuie la reflectarea deplină a situației întreprinderilor, era cerut ca contabilitatea să fie organizată pe baze cu totul noi, înlăturîndu-se arbitrariul în executarea operațiunilor de calcul contabil și bunul plac în alegerea și utilizarea nomenclaturii conturilor.

Prin normarea contabilității se înțelege stabilirea de norme unitare de înregistrare în conturi, uniformizarea nomenclaturii conturilor și a procedeelor pentru calcularea prețului de cost precum și elaborarea schemelor tip de dări de seamă contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Normarea contabilității implică stabilirea de norme unitare pentru organizarea contabilității și pentru întocmirea planului de aprovizionare, producție, desfacere și finanțare. Normele stabilite în sectoarele în care se aplică contabilitatea nu sînt unitare numai în cadrul fiecărui sector de activitate, ci în mare măsură ele sînt valabile pentru totalitatea sectoarelor de activitate, dată fiind interdependența lor. Normarea contabilității face cu putință a se obține date comparabile privitoare la mersul îndeplinirii planului în aceeași întreprindere de la o perioadă la alta, iar pe de altă parte înlesnește compararea mai multor întreprinderi între ele, avînd același obiect de activitate economică.

Normarea asigură unificarea și simplificarea în domeniul contabilității.

Unificarea contabilității face ca personalul utilizat în serviciile de contabilitate să adopte în rezolvarea problemelor un vocabular comun, iar simplificarea înregistrărilor este chemată să ducă la realizarea de economii. Normarea contabilității dezvoltă spiritul de colaborare și promovează schimbul de experiență, contribuind astfel la unirea într-un efort comun a personalului specializat și la creșterea productivității muncii întregului colectiv din întreprinderi.

Prin normare se ating următoarele scopuri:

a) *Unificarea nomenclaturii conturilor, subconturilor și a conturilor analitice de grupare.*

În contabilitatea tuturor întreprinderilor aparținînd unuia și aceluiași sector de activitate, aceleași conturi trebuie să apară exact cu aceleași denumiri, cu aceeași simbolizare cifrică a conturilor, subconturilor și conturilor analitice de grupare. Aceasta înseamnă vocabular științific comun.

b) *Determinarea conținutului economic al conturilor, subconturilor și conturilor analitice de grupare.*

Prin determinarea conținutului economic al conturilor, subconturilor și conturilor analitice se precizează categoriile de valori ce urmează a fi înregistrate obligatoriu în fiecare, adică se determină precis conținutul fiecărui cont, subcont și cont analitic în care urmează a se trece valorile în continua lor mișcare de-a lungul proceselor economice.

c) *Precizarea funcțiunii conturilor și subconturilor.*

Determinarea funcțiunii conturilor este legată de problema clasificării lor.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea normată face o demarcaţie precisă între cele două mari serii de conturi: conturile de activ şi conturile de pasiv.

În plus, conturile sînt rînduite pe grupe de conturi. În cadrul fiecărei grupe se determină, pentru fiecare cont în parte, corespondenţa lui, indicîndu-se contraposturile cu care se poate lega în mod curent prin operaţiuni de debitare şi creditare.

d) *Elaborarea cadrelor şi planurilor de conturi,* pentru diferitele ramuri de activitate economică. În aceeaşi ramură de activitate, întreprinderile sînt dotate cu planuri de conturi uniforme, obligatorii.

e) *Elaborarea de scheme unitare pentru calcularea preţului de cost şi stabilirea normelor necesare pentru unificarea antecalculaţiei şi postcalculaţiei,* în vederea cunoaşterii exacte a cheltuielilor reale. Cunoaşterea cheltuielilor reale face cu putinţă identificarea cauzelor care provoacă mersul în declin sau rentabilitatea întreprinderii.

Odată ce preţul de cost se calculează după aceleaşi norme, este posibilă comparaţia atît în interiorul întreprinderii pe mai multe perioade de producţie succesive cît şi de la o întreprindere la alta cu acelaşi obiect de exploatare. Posibilitatea de a se compara datele de evidenţă pe care le furnizează contabilitatea normată constituie pentru organul de conducere baza de plecare în alcătuirea planurilor de producţie şi uşurează indirect munca pentru întocmirea planului economic general. Compararea este o metodă care duce în ultima analiză la o organizare mai bună a producţiei şi a muncii, la rentabilizarea întreprinderilor deficitare şi asigurarea unui grad mai înalt de raţionalizare a procedeelor de fabricaţie.

f) *Normarea contabilităţii stabileşte legătura între planul de stat şi datele contabile necesare pentru alcătuirea şi urmărirea executării lui.*

Între obiectivele contabilităţii şi obiectivele planului de stat există o concordanţă şi o suprapunere perfectă. Contabilitatea unităţilor economice de orice categorie urmăreşte nu numai mişcările efective ale fiecărui element de activ şi de pasiv, ci în acelaşi timp înregistrează aceste mişcări şi în raport cu prevederile planului astfel ca să se poată constata, în orice moment, devierile de la plan.

Scanned with OKEN Scanner

Normarea contabilității se înfăptuiește prin următoarele principale căi:

1. Adoptarea planului de conturi care reprezintă un instrument științific comun, de reflectare a activității întreprinderii.

2. Elaborarea de instrucțiuni privitoare la aplicarea corectă și în mod uniform a planului de conturi.

3. Elaborarea de scheme unitare pentru situațiile contabile periodice (schema unitară a bilanțului, schema unitară a contului „Beneficii și pierderi", anexele bilanțului etc.).

4. Tipizarea documentelor care servesc ca bază pentru înregistrarea operațiunilor în conturi (în funcție de planul de organizare al întreprinderii și de organizarea proceselor tehnologice).

Toate lucrările privitoare la normarea contabilității și la îndrumarea ei cad în sarcina Direcției metodologiei și îndrumării contabile din Ministerul Finanțelor. Această direcție are între altele următoarele atribuții:

a) Întocmește și propune cadre și planuri generale de conturi.

b) Elaborează și propune instrucțiuni generale pentru aplicarea planului de conturi.

c) Avizează, la propunerea ministerelor economice:

— modificarea planurilor de conturi;

— introducerea de noi conturi și subconturi în planurile existente;

— punerea în aplicare a instrucțiunilor referitoare la conturile analitice ale evidenței contabile, elaborate de ministerele economice.

d) Elaborează și propune schemele unitare pentru calculul prețului de cost și pentru situațiile contabile periodice.

e) Face propuneri pentru tipizarea formularisticii contabile.

f) Avizează interpretările de ordin contabil ale legilor și regulamentelor și elaborează instrucțiuni pentru aplicarea lor în ce privește domeniul contabilității.

g) Studiază și propune măsuri de orice fel ce sînt cerute a se lua din partea ministerelor economice pentru organizarea și normarea contabilității.

2. PRIVIRE GENERALĂ ASUPRA PLANURILOR DE CONTURI

Economia planificată a pus contabilității sarcini noi. În primul rînd, contabilitatea este chemată să arate fidel realitățile din fiecare sector de activitate în parte și din economia națională

Scanned with OKEN Scanner

în ansamblul ei. Reflectarea fidelă a realităţilor din fiecare sector de activitate înseamnă de fapt, posibilitatea de a se cunoaşte precis mijloacele care stau la dispoziţia diferitelor întreprinderi, provenienţa lor, procesele economice desfăşurate în vederea îndeplinirii planului şi rezultatele financiare.

Datele contabilităţii sînt un sistem informaţional în mîinile organelor de conducere, un mijloc de orientare în mersul activităţii fiecărei întreprinderi şi în acelaşi timp un mijloc de fundamentare a deciziilor economice. Contabilitatea este disciplinată prin *planul de conturi*.

Măsurile izvorîte din Documentele Conferinţei Naţionale a P.C.R. din decembrie 1967, cu privire la perfecţionarea sistemului informaţional economic, în cadrul căruia contabilitatea ocupă un loc important, impun simplificarea în continuare a lucrărilor cu volum mare de muncă, raţionalizarea documentaţiei, îmbunătăţirea sistemului de indicatori din dările de seamă şi organizarea contabilităţii pe baze mecanografice.

Cadre şi planuri de conturi

Cadrele şi planurile de conturi sînt construcţii ridicate tocmai pe fundamentul ştiinţific al sistemului de contabilitate în partidă dublă, pentru organizarea şi uniformizarea conturilor.

Cadrul de conturi constituie baza organizării uniforme a conturilor pentru unităţile care fac parte din una şi aceeaşi ramură de activitate. Din cadrul general de conturi se defalcă conturi comune şi conturi specifice întreprinderilor şi organizaţiilor economice, pe ramuri. Cadrul general are la bază principiul clasificării după sistemul zecimal.

Planul de conturi este un mijloc pentru organizarea şi uniformizarea conturilor potrivit cu preocupările şi trebuinţele unei unităţi economice.

Planurile de conturi păstrează linia organizatorică a cadrului general de conturi.

Structura unitară a planurilor de conturi permite elaborarea concepţiilor metodologice pentru introducerea mecanografiei, pentru calculul uniform al costurilor şi pentru stabilirea claculelor de sinteză în vederea analizelor şi fundamentării deciziilor economice. Funcţiunea conturilor în plan este guvernată de principii ştiinţifice. Fără pătrunderea acestora nu este posibilă o aplicare justă

Scanned with OKEN Scanner

și eficientă a planului de conturi. Cucerirea contabilității în domeniul ei științific constă tocmai în faptul că a așezat teoria pe fapte reale, pe fenomene economice-financiare, coborînd astfel gîndirea speculativă, abstractă alături de realitățile sociale. În sensul acesta trebuie privit planul de conturi, ca o elaborare a gîndirii contabile, elaborare bazată pe cunoașterea realităților, a fenomenelor și relațiilor juridico-economice din viața organismelor economiei naționale.

Planurile de conturi în simbolizare zecimală

Planurile de conturi, mijloace indispensabile în activitatea de prelucrare, grupare și sistematizare a informațiilor cu privire la mișcările de valori și la raporturile economice-juridice care provoacă decontări bănești sînt simbolizate începînd cu 1 ianuarie 1970 după sistemul zecimal.

Sistematizarea grupelor de fapte și categoriilor de fenomene care se constituie obiect de studiu pentru contabilitate în clase, grupe și conturi, indiferent de ramura economică, a dat naștere unui *cadru general al planurilor de conturi pentru unitățile economice*. Fiecare ramură economică (industrie, construcții, transporturi și prestări de servicii, poștă și telecomunicații, întreprinderi balneoclimaterice, comerț interior, comerț exterior, întreprinderi pentru mecanizarea agriculturii, unități de turism, institute de cercetare științifică și proiectări, Administrația de stat Loto-Pronosport, Administrația Asigurărilor de stat, cooperația meșteșugărească, cooperația de consum, cooperația agricolă) preiau în planurile lor de conturi numai conturile necesare reflectării proceselor economice din fiecare unitate în subordine. Cadrul general al planurilor de conturi este conceput astfel ca un instrument metodologic care asigură coordonarea întregii activități de folosire a conturilor în economie. Planurile de conturi pentru instituțiile bugetare și extrabugetare, pentru instituții subvenționate și de creație, pentru gospodăriile anexe de pe lîngă instituțiile bugetare, pentru organele financiare de pe lîngă consiliile populare orășănești și sectoarele municipiului București, pentru instituții artistice ca și de spectacole sînt aliniate prin *cadrul general al planurilor de conturi pentru unitățile bugetare*.

Alinierea conturilor din planurile de conturi ale Băncii Naționale, Băncii de Investiții, Băncii pentru agricultură și industrie

Scanned with OKEN Scanner

alimentară, Băncii Române de Comerț Exterior și a Casei de Economii și Consemnațiuni s-a realizat prin *cadrul general al planurilor de conturi pentru unitățile bancare și de credit.*

Aplicarea planurilor de conturi elaborate pe baza cadrului general confirmă creșterea rolului contabilității în economia modernă și reprezintă recunoașterea funcției sale de conducere, nu numai la nivel de întreprindere, dar și la nivel macroeconomic.

Atribuind unui cont același conținut economic și aceeași funcție contabilă indiferent de ramura economică se asigură unitatea de analiză și interpretare contabilă.

În planurile de conturi elaborate pe baza aceluiași cadru general conturile sînt simbolizate și au fixate denumiri în mod unitar. Ca regulă generală în planurile de conturi sînt incluse numai conturile sintetice. Acestea sînt simbolizate cu trei cifre. Prima cifră identifică clasa, a doua grupa iar ultima cifră poziționează contul în grupă. Materia contabilă este sistematizată pe clase în ordinea firească a curgerii valorilor în unitățile economice. Simbolizarea claselor începe cu cifra 1 și sfîrșește cu „0"; în cadrul claselor grupele sînt poziționate cu cifra de la 0 la 9, la fel ca și conturile.

Primele nouă clase sînt rezervate conturilor bilanțiere, ultima grupează conturile în afara bilanțului. În scopul asigurării unității de raportare, dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice se face de către Ministerul Finanțelor, de regulă numai pentru acele conturi care servesc la întocmirea anexelor la bilanț.

Celelalte conturi analitice se stabilesc de către organele ierarhic superioare pe baza principiilor de dezvoltare în analitic fixate prin instrucțiuni.

Planul de conturi cu simbolizare mixtă

În acest plan conturile sînt organizate în mai multe grupe. Grupele de conturi din planurile de conturi nu au o funcție contabilă, ci ele servesc numai pentru sistematizarea materiei după conținutul economic al conturilor. Criteriul grupării conturilor după conținutul lor economic înlesnește obținerea indicilor pentru controlul executării planului economic al întreprinderii și asigură posibilitatea utilizării datelor contabilității în sistemul unitar al întregii economii naționale. Planul de conturi are la bază principiul împărțirii materiei contabile pe grupe de conturi după con-

Scanned with OKEN Scanner

ținutul economic al conturilor și într-o ordine de succesiune în care sînt rînduite mai întîi conturile de activ și apoi conturile de pasiv.

Planurile de conturi cuprind, de regulă, numai conturile de gradul I și conturile de gradul II numite subconturi. Acestea constituie evidența sintetică a întreprinderii. La rîndul ei, întreprinderea are posibilitatea să dezvolte conturile de gradul I și II cu ajutorul conturilor analitice de gradul III și IV ș.a.m.d.

Înregistrările se fac cu ajutorul conturilor de gradul I, iar cînd operațiunile reclamă utilizarea conturilor de gradul II, III și IV, înregistrările se fac și în aceste conturi dezvoltătoare.

Și aici se reflectă în conturi sintetice numai aspectele și fenomenele economice a căror evidențiere este reclamată de planul de stat. Detalierele sînt trecute de evidența sintetică în sarcina evidenței analitice care se ajută cu evidența tehnic-operativă și cu evidența statistică. Planurile mixte oferă o bază mai largă pentru înregistrarea materiei contabile, oferind un număr mare de grupe. *Planul de conturi zecimal așază obligatoriu materia contabilă numai în zece clase.* Planurile mixte înlătură acest dezavantaj. Viața economică în varietatea ei de prezentare și obiectivele politico-economice ce se urmăresc prin contabilitate, uneori nu se lasă cuprinse sau înghemuite în corsetul celor zece clase de conturi.

Sistemul zecimal se bucură totuși de apreciere în sensul că ar fi cel mai perfect sub raport teoretic. Organizarea conturilor în clase, grupe și subdiviziuni oferă posibilitatea obținerii informațiilor sintetice la diferite niveluri de grupare a conturilor. El permite și o analiză aprofundată în legătură cu structura mijloacelor și resurselor și mai ales prin intermediul lui pot fi cunoscute consumațiile de valori care intră în calculul prețului de cost. În planul zecimal se stabilesc clase sau grupe de conturi, relativ mari, omogene din punctul de vedere al conținutului economic și al funcțiii contabile.

Planul de conturi servește nevoile de documentare a planului de stat în cursul desfășurării lui și este un îndreptar deosebit de eficace pentru adaptările și corectările ce sînt cerute de buna lui îndeplinire. În același timp, planul de conturi este destinat să furnizeze datele necesare pentru elaborarea planurilor economice viitoare, fiind deci un auxiliar al planului de stat atît în faza elaborării cît și în aceea a executării lui.

Scanned with OKEN Scanner

Planul de conturi, ca instrument de precizie în contabilitate, oferă următoarele avantaje: *asigură perfecționarea și automatizarea gestiunilor economice.*

Informațiile economice contabile invederează felul cum se lucrează într-o parte și în alta, în același domeniu de activitate economică. Întreprinderile similare pot fi comparate pe baza conturilor din plan. Se pot face comparații în interiorul întreprinderii sau între unități de același fel la nivelul ramurii sau pe plan național. Planul de conturi permite și ușurează introducerea mijloacelor mecanografice în economia întreprinderii pentru prelucrarea și sintetizarea informațiilor.

Planul îngăduie accesul maselor în problemele cunoașterii contabilității și asigură operativitatea în utilizarea, raportarea, interpretarea și analiza unitară a informațiilor bazate pe calculele contabilității. Analizele economice riguroase și concluziile întemeiate pe calculele de sinteză ale contabilității oferă cunoașterea drumului spre o înaltă productivitate a muncii.

3. SIMBOLIZAREA CONTURILOR. SISTEME DE SIMBOLIZARE

Pentru înlesnirea înregistrărilor, conturile se simbolizează, utilizîndu-se pentru simbolizarea lor litere sau cifre. Mai practică și rațională este simbolizarea prin cifre. Fiecărui cont i se dă un anumit simbol cifric.

Există mai multe sisteme de simbolizare prin cifre.

Cel mai simplu sistem de simbolizare este **sistemul numerotației de ordine.**

Simbolul conturilor sintetice cuprinse în planurile de conturi pot fi formate fie dintr-un număr variabil de cifre în funcție de poziția în șirul numerelor naturale, fie dintr-un număr constant de cifre.

În prima variantă conturile sintetice se simbolizează începînd cu numărul 1 și continuă, fără întrerupere, pînă la numărul ce se dă ultimului cont. Contul analitic se simbolizează sub formă de fracție, la numărător fiind contul sintetic, la numitor contul analitic.

Exemplu: contul sintetic 12 are 3 conturi analitice. Cel de al doilea cont analitic se va exprima astfel: 12/2.

Scanned with OKEN Scanner

În varianta a doua toate conturile sintetice vor avea simbolul format din același număr de cifre cu ultimul cont. Locul ordinelor superioare care lipsesc sînt completate cu cifra „0". Pentru conturile analitice folosim simbolul contului sintetic respectiv, completat cu numărul de ordine al contului analitic.

Exemplu:

Simbolul contului sintetic: 01

Simbolul contului analitic: 011, 012 etc.

Dacă numărul conturilor analitice este mai mare de 9, atunci se procedează la fel ca la formarea simbolului contului sintetic. Contul sintetic simbolizat 30, se desfășoară pe 12 conturi analitice. Conturile analitice vor fi simbolizate astfel: 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 3007, 3008, 3009, 3010, 3011, 3012. Acest sistem de simbolizare nu clasifică conturile în grupe.

- A. Sistemul numerotației de ordine
  - Simbolul dintr-un număr variabil de cifre: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 ... ... n — 1, n
  - Simbolul dintr-un număr constant de cifre
    - din două cifre: 01, 02, 03, 04 ... 23, 24 etc. (maximum 99 ct.)
    - din trei cifre: 001, 002, ... 090 ... ... 120, 121 ... etc. (maximum 999 ct).
    - etc.

Sistemul zecimal de simbolizare cuprinde 10 sau pînă la 10 clase de conturi. Fiecare clasă are ca simbol o cifră. Se începe cu cifra 0 și se termină cu cifra 9.

Clasele de conturi sînt împărțite la rîndul lor în 10 sau pînă la 10 grupe de conturi, iar grupele sînt împărțite în subdiviziuni tot pînă la 10. Simbolul cifric cu o singură cifră arată clasa de conturi, simbolul cifric cu două cifre arată grupa de conturi din clasa respectivă, iar simbolul cu trei cifre indică subdiviziunea grupei. Deci conturile care fac parte din aceeași clasă pot fi recunoscute după cifra inițială a simbolului.

Scanned with OKEN Scanner

Grupa de conturi se identifică prin cea de a doua cifră, care urmează numărului de ordine al clasei de conturi. Pentru recunoașterea subdiviziunii servește a treia cifră din simbol.

Teoretic, forma ce mai reușită de simbolizare este simbolizarea bazată pe sistemul zecimal (vezi schema 26). În condițiile mecanografiei acest sistem permite sortarea automată și obținerea totalurilor de mai multe grade. Apare o legătură unitară și indisolubilă între cadrul general de conturi și planul de conturi. Conturile sintetice se dezvoltă în analitice, în mod unitar pe toate ramurile. De asemenea se realizează condiții optime codificării operațiilor contabile în cadrul mecanografiei electronice.

Sistemul mixt de simbolizare

Acesta este un sistem simplu și practic, fiind o combinare între sistemul de simbolizare al numerotației de ordine și sistemul zecimal. El oferă cea mai mare mobilitate.

Planurile de conturi sînt structurate pe grupe de conturi. Fiecare grupă cuprinde conturi de gradul I și conturi de gradul II (subconturi) care constituie evidența sintetică.

În planul cu simbolizarea mixtă, grupele au numai rolul de a împărți materia contabilă pe capitole și de a înlesni prezentarea sistematică a conturilor cu prilejul întocmirii situațiilor contabile periodice. Conturile de gradul I pot avea simboluri formate din cîte trei cifre. Conturile de gradul II — subconturile — pot fi simbolizate cu patru cifre, ele fiind prima subdiviziune a conturilor de gradul I. La simbolizarea lor se poate folosi metoda zecimală.

O simbolizare mixtă în care conturile sintetice — desfășurate pe subconturi și conturi analitice — să fie sistematizate apoi pe grupe se poate realiza prin îmbinarea sistemului numerotației de ordine cu sistemul numerotației zecimale în felul următor:

— *„grupa"* va fi simbolizată după sistemul zecimal cu o cifră;

— *„contul sintetic"* va fi simbolizat după sistemul numerotației de ordine constant cu 2 cifre;

— *„subcontul"* va fi simbolizat după sistemul zecimal cu o cifră;

— *„contul analitic gradul III"* va fi simbolizat după sistemul numerotației de ordine constant cu 2 cifre.

Simbolul subdiviziunii inferioare va fi format din simbolul propriu plus cel al tuturor diviziunilor superioare. Deci *contul*

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA Nr. 26

SIMBOLIZAREA ZECIMALĂ

| CLASE GRUPE SUBDIVIZIUNI | LOCUL CIFREI CARE SIMBOLIZEAZĂ | | |

sintetic va fi format din 3 cifre, prima indicînd grupa din care face parte, următoarele două marcînd ordinea de succesiune în cadrul grupei.

Subcontul va fi simbolizat cu 4 cifre, prima indicînd grupa, următoarele două, contul sintetic, iar ultima, poziționarea subcontului în cadrul contului sintetic.

Contul analitic de gradul III va avea simbolul format din 6 cifre:

Grupa contului sintetic	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	001	101	201	301	401	501	601	701	801	901
	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
	099	199	299	399	499	599	699	799	899	999
Subcontul	0010	1010	2010	3010	4010	5010	6010	7010	8010	9010
	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
	0999	1999	1999	3999	4999	5999	6000	7000	8000	9999
Contul analitic de gr. III	001001			101001				801001		901001
	.							.		.
	.							.		.
	099999			199999				899999		999999

4. CADRUL GENERAL AL PLANULUI DE CONTURI PENTRU ORGANIZAȚIILE ECONOMICE

Simbol		Denumire
Grupa	Cont	
		CLASA 1 — MIJLOACE FIXE
10		*Mijloace fixe*
	100	Mijloace fixe
	101	Uzura mijloacelor fixe
		CLASA 2 — MIJLOACE CIRCULANTE MATERIALE
20		*Materiale și obiecte de inventar*
	200	Materiale
	201	Obiecte de inventar în depozit
	203	Obiecte de inventar în folosință
	203	Uzura obiectelor de inventar
	204	Cheltuieli de transport-aprovizionare
	205	Materiale și obiecte de inventar în curs de aprovizionare
	206	Materiale și obiecte de inventar aflate la terți
	207	Materiale și obiecte de inventar în transfer între gestiuni

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupa	Cont	
21		*Animale*
	210	Animale de producție și reproducție
	211	Animale tinere și la îngrășat
	212	Animale de laborator
22		*Produse*
	220	Produse finite
	221	Diferențe de preț la produse finite
	222	Semifabricate
	223	Diferențe de preț la semifabricate
	224	Produse aflate la terți
	225	Produse, lucrări și servicii facturate
	226	Diferențe de preț la produse, lucrări și servicii facturate
23		*Mărfuri*
	230	Mărfuri în depozit
	231	Mărfuri în unitățile cu amănuntul
	232	Mărfuri în custodie pentru export
	234	Mărfuri în curs de aprovizionare
	235	Mărfuri refuzate rămase în păstrarea clienților
	236	Mărfuri aflate la terți
	237	Mărfuri expediate
	238	Influențe conjuncturale-import
	239	Rabat sau adaos comercial
25		*Ambalaje*
	250	Ambalaje
	251	Bonificații la ambalaje
29		*Alte mijloace materiale*
	290	Baracamente și amenajări provizorii
	291	Obiecte pentru premii
	292	Piese de schimb pentru perioada de garanție
	293	Obiecte destinate închirierii
	294	Uzura obiectelor destinate închirierii
	295	Stocuri de materiale în rezervă
	296	Publicații perimate
	297	Mărfuri depozitate în scop special
		CLASA 3— MIJLOACE BĂNEȘTI
30		*Disponibil în casă*
	300	Casa

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
31		*Disponibil la bancă pentru activitatea de bază*
	310	Diponibil la bancă
	311	Disponibil la bancă pentru redistribuire
	314	Disponibil la bancă din venituri
	315	Disponibil la bancă pentru cheltuieli
	316	Disponibil la bancă pentru operațiuni de transfer
	317	Disponibil la bacă pentru operațiuni de presă
	318	Disponibil la bancă pentru retribuirea muncii
33		*Disponibil la bancă pentru alte activități*
	339	Disponibil la bancă pentru alte activități
34		*Conturi curente*
	340	Cont curent
	341	Cont de acumulări și de împrumut pe documente de decontare
35		*Mijloace bănești din activitatea de comerț exterior*
	350	Cont de decontare la bancă
	351	Disponibil la bancă din încasări la export
	352	Cont de garanții pentru sume datorate furnizorilor externi
	353	Disponibil la bancă din diferențe de preț aferente schimburilor de mărfuri
	355	Disponibil la bancă în valută
39		*Alte mijloace bănești*
	390	Carnete de cecuri cu limită de sumă
	391	Acreditive
	392	Mijloace bănești în curs de decontare
	393	Disponibil la C.E.C. pentru rezerva de primire la asigurări de viață
	395	Participații externe
	396	Disponibil la bancă pentru diferențe de preț
	399	Alte valori
		CLASA 4 — DECONTĂRI
40		*Decontări cu clienții*
	400	Clienți
	401	Clienți cu plata în rate
	402	Decontări din împrumuturi acordate la asigurări de viață
	403	Decontări din împrumuturi acordate din fonduri de rezervă
	404	Decontări cu unitățile de vînzare a lozurilor în plic

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
41		*Decontări cu furnizorii*
	410	Furnizori
	411	Achizitori şi producători agricoli
	412	Decontări pentru prestaţii agricole
	413	Decontări în curs
	414	Avansuri furnizori externi
42		*Decontări privind retribuirea muncii*
	420	Decontări cu salariaţii
	421	Decontări cu remizierii
	422	Decontări cu cooperatorii
	423	Decontări cu pensionarii
43		*Decontări privind bugetul, asigurările sociale şi amortizările*
	430	Decontări cu bugetul statului
	431	Decontări privind asigurările sociale
	432	Decontări privind amortizările
44		*Decontări în cadrul sistemului*
	440	Decontări între unitate şi organul ierarhic superior
	441	Decontări între unitate şi subunităţi
	442	Decontări între subunităţi (activităţi)
	443	Decontări între unitate (filială, oficiul special controlul mandatelor) şi centrală (unitate)
	444	Decontări între unităţi
	445	Decontări între cooperative şi asociaţii intercooperatiste
	446	Decontări între cooperative şi casa de asigurări sociale (casa pensiilor)
	447	Decontarea cheltuielilor
	448	Decontarea veniturilor
45		*Decontări externe*
	450	Decontări cu partenerii externi
49		*Alte decontări*
	490	Decontări prin plăţi planificate
	491	Decontări din trafic internaţional
	492	Decontări cu abonaţii
	493	Decontări cu mandatarii (din operaţiuni de mandat)
	494	Decontări din reevaluarea stocurilor
	495	Decontări din operaţiuni în curs de lămurire
	496	Decontarea premiilor de plată
	497	Decontări cu Banca Naţională privind operaţiunile de schimb valutar
	498	Debitori
	499	Creditori

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
		CLASA 5 — CHELTUIELI
50		*Cheltuielile activității de bază*
	500	Cheltuielile producției (activității) de bază
	501	Cheltuieli de circulație (de desfacere)
	502	Cheltuieli specifice în legătură cu operațiunile de asigurări
	503	Cheltuieli pentru premii Loto-Pronosport
51		*Cheltuielile altor activități*
	510	Cheltuielile activităților auxiliare
	511	Cheltuieli cu exploatarea utilajului
	512	Cheltuieli pentru lucrări de construcții interne
	513	Cheltuieli finanțate de la buget
52		*Cheltuieli de regie*
	520	Cheltuieli comune ale secției
	521	Cheltuieli generale ale întreprinderii
53		*Cheltuieli anticipate și de efectuat*
	530	Cheltuieli anticipate
	531	Cheltuieli de efectuat
	532	Cheltuieli neacoperite din venituri
54		*Decontarea producției*
	540	Decontarea producției
	541	Rebuturi și remanieri
55		*Cheltuieli pe seama veniturilor*
	550	Cheltuieli pentru fondul de acumulare
	551	Cheltuieli pentru fondul de consum
		CLASA 6 — VENITURI
60		*Venituri realizate*
	600	Venituri din activitatea de bază
	601	Venituri din alte activități
	602	Venituri de repartizat
61		*Venituri anticipate și de realizat*
	610	Venituri anticipate
	611	Venituri de realizat

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
		CLASA 7 — FONDURI, REZERVE, FINANȚĂRI ȘI REZULTATE
70		*Fonduri proprii (statutare)*
	700	Fondul mijloacelor fixe
	701	Fondul mijloacelor circulante
	702	Fond social
	703	Fondul de rezervă
	704	Fondul casei de pensii
	705	Fond de amortizare
71		*Fonduri diverse*
	710	Fond de premiere
	711	Fond de ajutoare
	712	Fond pentru organizarea șantierelor
	713	Fond pentru asigurări sociale
	714	Fonduri pentru redistribuire
	715	Fonduri pentru acțiuni sociale
	716	Fond pentru cheltuieli în perioada de garanție
	717	Fond pentru participații externe
	719	Alte fonduri
73		*Rezerve*
	730	Rezerve pentru cheltuieli preliminate
	731	Rezerva de prime pentru asigurări de viață
74		*Finanțări*
	740	Subvenții
	741	Finanțări pentru introducerea tehnicii noi
	742	Finanțarea acțiunilor bugetare
	749	Alte finanțări
75		*Rezultate financiare*
	750	Beneficii și pierderi
	751	Repartizarea beneficiilor
	752	Pierderi din calamități
		CLASA 8 — ÎMPRUMUTURI
80		*Împrumuturi*
	800	Împrumuturi pe termen scurt
	801	Împrumuturi pe termen lung
	802	Cont special de împrumut-export

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
	803	Cont special de împrumut-import
	806	Împrumuturi pentru mijloace fixe
	807	Împrumuturi din depășirea limitei la contul curent
	808	Împrumuturi în condiții restrictive
	809	Împrumuturi restante
		CLASA 9 — INVESTIȚII
90		*Mijloace pentru investiții*
	900	Disponibil pentru investiții centralizate
	901	Disponibil pentru investiții necentralizate
	902	Utilaje și materiale pentru investiții
	903	Cheltuieli de transport-aprovizionare pentru investiții
	904	Aport în muncă pentru investiții
	905	Investiții
91		*Decontări pentru investiții*
	910	Debitor pentru investiții
	911	Decontări cu salariații pentru investiții
	912	Furnizori și antreprenori pentru investiții
	913	Creditori pentru investiții
92		*Surse pentru investiții*
	920	Fond pentru investiții centralizate
	921	Fond pentru investiți necentralizate
	922	Finanțarea investițiilor centralizate
	923	Contribuția în muncă pentru investiții
	924	Împrumuturi pentru investiții finanțate din fonduri nerambursabile
	925	Împrumuturi pentru investiții finanțate din credite bancare
	929	Împrumuturi cu dobînzi majorate pentru investiții
		CLASA 0 — CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
00–03		*Conturi comune*
	001	Mijloace fixe luate cu chirie
	002	Valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate înainte de termen
	007	Proiecte executate pentru investiții la care s-a renunțat
	010	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
	011	Valori materiale primite în custodie

Scanned with OKEN Scanner

Simbol		Denumire
Grupă	Cont	
	012	Ambalaje de restituit
	013	Imprimate de valoare cu decontare ulterioară
	014	Garanții depuse pe librete de economii C.E.C.
	020	Active incerte la data dotării cu mijloace circulante
	021	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
	022	Debitori din amenzi și penalități pretinse
	023	Documentații tehnice, licențe și modele de referință
	024	Plăți în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieții
	025	Plăți în afara sectorului socialist
04–09		*Conturi specifice*

Scanned with OKEN Scanner

DIN ISTORIA CONTABILITĂȚII

Într-o carte mai veche de istorie a contabilității pot fi citite următoarele cuvinte reproduse din lucrarea autorului englez Brown [1], *„A History of Accounting and Accountants" : „Dacă cineva manifestă dorința să devină maestru într-o artă, trebuie să-i studieze istoria. Fără fundament istoric toate cunoștințele noastre sînt incomplete iar judecarea fenomenelor din prezent este precară și lipsită de maturitate".*

Istoria contabilității își propune drept sarcină să arate cum s-a ivit și s-a dezvoltat evidența odată cu dezvoltarea forțelor de producție, cu diviziunea socială a muncii și cu dezvoltarea schimbului. Istoria contabilității stă în strînsă legătură cu ivirea proprietății private și diferențierea de avere legată de ea, cu apariția banilor, cu dezvoltarea producției și a activității comerciale. [2] *Anul 1494 marchează un moment deosebit în viața contabilității. La Veneția apare lucrarea lui Paciolo.: „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita". În partea I, secțiunea II, cap. XI, el prezintă „Tratatul de conturi". Pe fundamentul sistemului de calcul contabil descris de Paciolo la 1494, s-au ridicat construcții teoretice noi și s-au dezvoltat metodele de tehnică contabilă.*

---

[1] Prof. Dr. B. Penndorf, *„Die Geschichte der Buchhaltung in Deutschland"* Leipzig, 1913, III.

[2] Galperin și colaboratorii: *„Curs teoretic de evidență contabilă"* pag. 231, traducere, București, 1949.

Scanned with OKEN Scanner

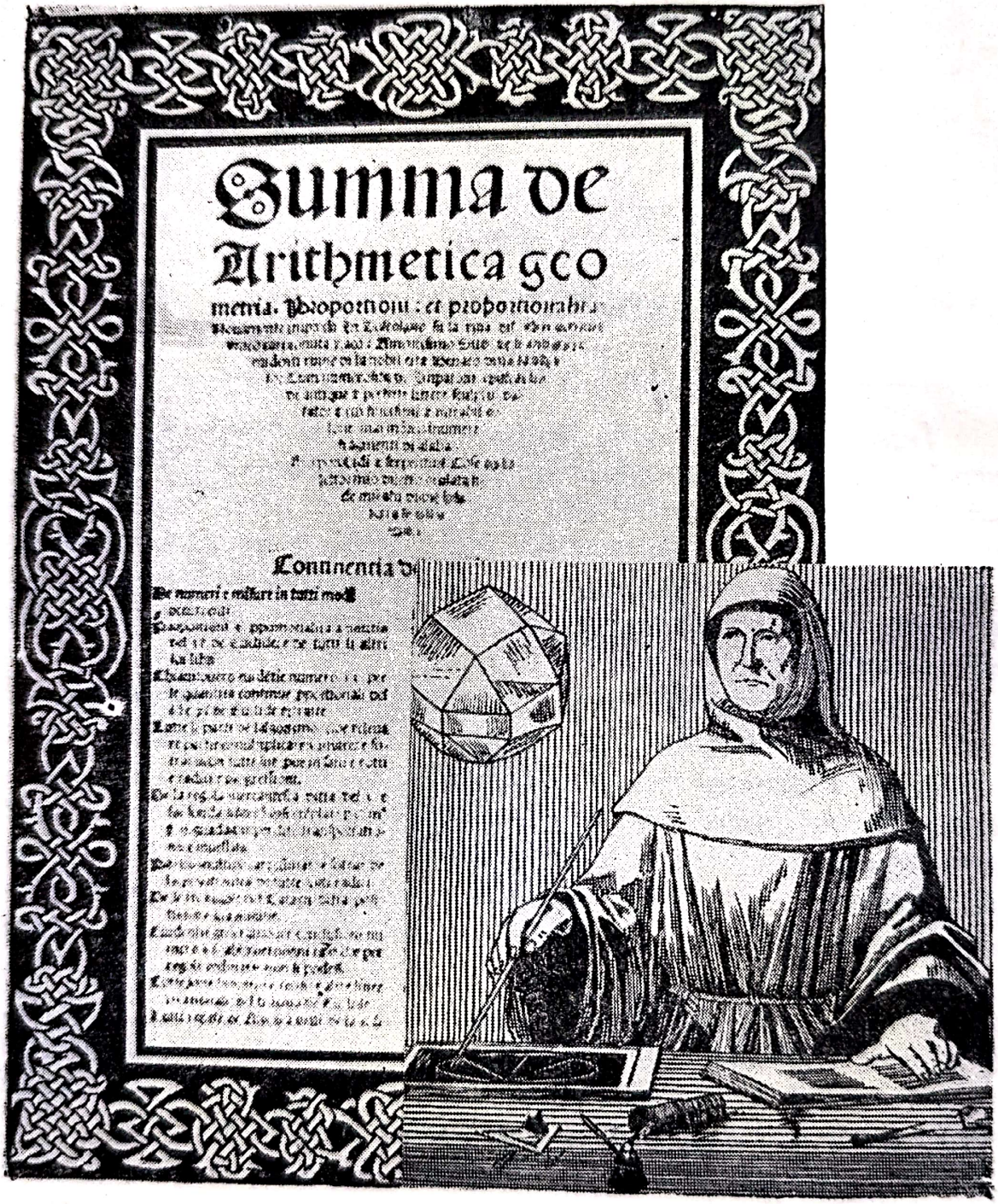


Fig. 33 — Luca Paciolo și prima pagină a operei sale de căpetenie.

Scanned with OKEN Scanner

1. RĂSPÎNDIREA CONTABILITĂȚII DUPĂ PACIOLO

Literatura contabilă din secolul al XVI-lea *poate fi caracterizată printr-o prelucrare stilistică a cărții lui Paciolo. Sînt puține încercări în direcția dezvoltării teoriei conturilor și a contabilității. Autorii se rezumă la stabilirea de reguli pentru înregistrarea operațiunilor și ținerea socotelilor în conturi. Problemele calculelor de sinteză și acelea legate de stabilirea rezultatelor nu se pun. Se poate explica lucrul acesta și prin faptul că autorii de lucrări de contabilitate, în majoritate, erau orientați mai bine în domeniul matematicilor. Ei cunosc prea puțin viața întreprinderilor și nu fac altceva decît să prezinte sistematic în scrierile lor reguli și unele aplicații practice.*

Sub aripa ocrotitoare a matematicii apar astfel lucrări din care rezultă un vădit progres în sistematizarea conturilor și în legătură cu îmbunătățirea tehnicii de înregistrare după cerințele „scritturei doppia". Se fixează forma articolului de contabilitate și mijloacele de control ale înregistrărilor din jurnal cu cele din Cartea mare. Conținutul noțiunii de contabilitate este limitat multă vreme la acela de ținerea registrelor. În Italia, Germania, Anglia, Franța și în Țările de Jos își fac apariția lucrări care nu depășesc, sub raport științific, nivelul lucrărilor din secolul al XV-lea.

În Italia se remarcă Giovanni Antonio Tagliente, care își intitulează lucrarea „Luminario di aritmetica libro ugnolo" unde autorul expune partida simplă. Mai tîrziu în lucrarea „Luminario di aritmetica libro doppio", același autor expune partida dublă. Mecanismul dopicei contabile este explicat cu mai multă siguranță de Girolamo Cardano, în 1539, în lucrarea sa „Practica Arithmeticae" în capitolul „De Ratione Librorum Tractandorum". Girolamo Cardano a scris în limba latină. Forma contului e prezentată într-un mod deosebit, în stînga creditul și în dreapta debitul. Acest procedeu de evidențiere a mișcărilor de valori este folosit și de autorul german Henricus Grammateus.

Domenico Manzoni aduce perfecționări în modul de înregistrare în jurnal, în lucrarea lui intitulată: „Quaderno doppia col sua giornale novamente composto et deligentissimamente ordinato secundo il costume di Venetia" 1540. La 1549 apare la Veneția lucrarea „Libro Mercantile, ordinato col suo Giornale e Alfabeto per tener conti

Scanned with OKEN Scanner

dopii al modo di Venetia". Unica noutate ar fi aici introducerea numerotării articolelor de jurnal. [1]

Manzoni relevă necesitatea întocmirii inventarului şi felul cum se sistematizează operaţiunile în registrele straţă, Jurnal şi Cartea mare. Autorul pune accent pe folosirea registrelor auxiliare care au rolul să completeze pe cele fundamentale (registre de cheltuieli, salarii, mărfuri). Ocupîndu-se de clasificarea conturilor Manzoni le împarte în conturi vii şi conturi moarte — (partite vive e cose morte) sau de persoane („vivants") şi conturi de valori („morts").

O lucrare cu caracter aplicativ şi cu indicaţiuni mai precise privind contabilitatea dublă aparţine lui Angelo Pietra. Călugărul Pietra a aplicat principiile contabilităţii la o mănăstire. Lucrarea sa se intitulează „Indirizzo degli economi o sia ordinatissima instruttione da regolamente formare qualunque scrittura in un libro doppio" 1586. În această lucrare se foloseşte pentru prima dată, contul bilanţ de intrare (deschidere). Dacă pînă la Pietra conturile de activ se debitau prin creditul contului capital, acum se fundamentează pentru prima dată debitarea conturilor de activ prin contul bilanţ de intrare (deschidere).

Şi în Germania îşi fac apariţia unele lucrări, pe care le prezentăm. Henricus Grammateus (Henricus Scriptor) îşi intitulează lucrarea „Rechenbüchlin, künslich, behend und gewiss, auff alle Kauffmenschafft gericht", editată în 1532. [2]

Grammateus aşază bazele contabilităţii pe trei registre: jurnal, cartea datoriilor destinată conturilor de persoane şi cartea bunurilor destinată conturilor de valori şi conturilor sucursalelor. O lucrare ce îmbracă un caracter aplicativ este aceea aparţinînd lui Matthaeus Schwartz şi anume „Musterbuchhaltung", adică Contabilitatea model. Matthaeus Schwartz a fost contabilul şef al firmei Fugger şi el redă operaţiunile reale ale casei comerciale şi bancare internaţionale care purta celebrul nume Fugger. Deşi registrele casei Fugger s-au pierdut, tehnica lor se cunoaşte din această lucrare scrisă în anul 1518.

O lucrare care prezintă partida dublă în Germania este aceea aparţinînd lui Wolffgang Schweicker, „Zwifach Buchhalten sampt

---

[1] D. Voina, *Faze din evoluţia contabilităţii*, Cluj, 1932, p. 82, Librăria R. Cioflec.

[2] După unii autori, Grammateus, profesor la Universitatea din Viena, şi-ar fi tipărit lucrarea în limba germană la anul 1518.

Scanned with OKEN Scanner

seine Giornal (des selben Beschlus) auch Rechnung zuthun" apărută în anul 1549, la Nürnberg. Şi acest autor stă sub influenţa ideilor lui Paciolo. Nou în lucrarea lui Schweicker este „repertoriul", — creat la sfîrşitul maestrului, în care sînt înşirate conturile în ordine alfabetică ca şi la Manzoni (în lucrarea căruia se numea „Alfabeto"). Lucrarea are mai mult caracter de îndrumări practice. Aflăm că rezultatele sînt ţinute în evidenţă la un cont colector de rezultate numit „Folos şi Pagubă". [1]

O contribuţie mai substanţială, aduce Valentin Mennher, în 1550, la Anvers, într-un tratat de aritmetică şi geometrie în care capitolul ultim se intitulează „La pratique briefue par tenir livres de comptes à la guise et manière Italiana". El consideră contul „Profit şi Pierdere" ca un cont colector de rezultate prin aceea că centralizează numai cîştigurile şi pierderile pînă la sfîrşitul anului comercial. Mecanismul contabilităţii duble este explicat şi de Johann Gotlieb din Nürnberg în lucrarea „Ein Teutschverstending Buchhalter für herren oder Gesselschaffter inhalt wollischem process", scrisă în anul 1531. Autorii se înmulţesc, îşi sporesc eforturile şi apar apoi lucrări mai sistematizate şi cu un mai bogat conţinut de aplicaţii practice. Jean Ympyn în lucrarea sa „Nieuwe Instructie ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboecks ende Rekeninghe te heudene nae die Italieaensche maniere", clasifică conturile în conturi de persoane şi conturi de valori. El vorbeşte de nobila artă şi ştiinţă *de a ţine registre şi a face socoteli. Tratează mecanismul articolelor de jurnal, felul cum se ţine Memorialul şi Cartea mare şi modul de corectare a erorilor.*

În 1543, Hugh Oldcastle în Anglia îşi intitulează studiul „A profitable Treatyce called the Instrument or Boke to learne to knowe the good order of the kepyng of the famouse reconynge, called in Latyn, Dare and Habere, and in Englich, Debitor and Creditor". Şi lucrarea lui Oldcastle prezintă interes istoric şi este considerată cea mai veche traducere a lucrării lui Paciolo în limba engleză. [2]

În secolul la care ne referim, în Franţa, lucrări de oarecare importanţă pentru progresul contabilităţii au scris Pierre de Savonne zis Talon şi Martin Fustel.

---

[1] „Nutz und Schaden". Acest cont primeşte cîştigurile în partea dreaptă şi se închide prin contul Capital. Vezi D. Voina, *Faze din evoluţia contabilităţii*, Cluj, 1932, p. 101, Librăria R. Cioflec.

[2] Cf. Joseph H. Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1959, p. 112.

Scanned with OKEN Scanner

„Instruction et manière de tenir livres de raison et de comptes par parties doubles" s-a publicat în 1567, sub semnătura lui Pierre de Savonne. El prezintă tehnica scrierii în registre şi în conturi, accentuînd în mod deosebit redactarea bilanţului din registrul cartea mare. Fără să se deosebească de conţinutul lucrării lui Savonne, Martin Fustel publică în 1588 lucrarea: „L'arithmétique abrégée,... avec une briefue instruction pour secrettement escrire et tenir livres de raisons".

În Ţările de Jos literatura de contabilitate pătrunde destul de rapid şi spre sfîrşitul secolului al XVI-lea aflăm cărţile lui Paschier Goessens „Buchhalten fein Kurtz zusammen gefasst und begriffen nach arth und weise der italianer", editată în anul 1594, la împlinirea a 100 de ani de la apariţia lucrării lui Paciolo. Începutul secolului al XVII-lea îl aduce în rîndul cugetătorilor pe Simon Stevin. [1]

În secolul al XVII-lea şi al XVIII-lea autorii şi scrierile de contabilitate se înmulţesc considerabil.

În locul Italiei, Franţa, Germania, Anglia, Belgia şi Olanda devin patria gînditorilor economişti pentru progresul contabilităţii. Autorii secolului al XVII-lea integrează contabilitatea în complexul vast privind organizarea raţională a întreprinderii. Întîlnim multe opinii care înalţă contabilitatea la rangul de disciplină independentă şi mijloc de control în gestiune şi administraţie. Contribuţia autorilor italieni ca Giovanni Antonio Moschetti, Ludovico Flori, Giovanni Domenico Peri, Andrea Zambelli şi a belgianului Simon Stevin este remarcabilă.

Simon Stevin îşi intitulează lucrarea: „Hypomnemata mathematica", unde în partea II, vol. II rezervă un capitol „De Apologistica Principum Ratiocinio Italica". El consideră contabilitatea ca un instrument de gestiune raţională, introducînd ideea de control. Concepţia lui asupra contabilităţii este unilaterală atribuindu-i misiunea de a da cunoştinţe exacte asupra numerarului în casă şi de a controla pe casier sau pe cei ce mînuiesc fondurile caselor de comerţ. Acest eminent gînditor din Brugges, rămîne şi cel dintîi autor consacrat contabilităţii publice şi unul dintre cei dintîi apărători ai contabilităţii ca disciplină ştiinţifică. Pentru S. Stevin contabilitatea este o „artă liberală" şi merită deci acelaşi studiu atent şi profund ca şi alte arte liberale. [2]

---

[1] Idem p. 121
[2] J. H. Vlaemminck, op. cit., pag. 123.

Scanned with OKEN Scanner

Giovanni Domenico Peri în lucrarea „Il negotiante" scrisă în anul 1636, foloseşte pentru prima dată termenul de „aziendă" şi este susţinătorul teoriei personificării conturilor, formulată de Ludovico Flori în lucrarea sa „Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col sua exemplare". Ca şi Pietra, Ludovico Flori descrie aplicarea partidei duble la o mănăstire. [1] *El introduce în contabilitate articolele complexe. Face o distincţie între bilanţ şi balanţa de verificare. Bilanţul este privit acum ca o situaţie contabilă sau un compendiu al tuturor soldurilor conturilor.*

Giovanni Antonio Moschetti în lucrarea sa „Dell'universal trattato di libri doppi" din anul 1610 aprofundează natura şi funcţiunea contului Capital şi a contului Pierdere şi profit. Lui îi revine meritul de a fi stabilit teoretic că operaţiunile economice conduc la fapte permanent permutative şi modificative ale mijloacelor şi capitalului. [1]

Andrea Zambelli scrie în anul 1681 „Il ragionato o sia trattato della scrittura universale". Zambelli grupează conturile în două categorii — conturi private (privati) şi conturi deschise (operti). Primele sînt destinate persoanelor şi celelalte lucrurilor.

În Franţa, prin „Ordonanţa" lui Colbert din 1673, se reglementează ţinerea registrelor comerciale. Se impune astfel ca orice comerciant, fie engrosist fie detailist, să ţină registre de contabilitate în partidă dublă. [2] *Această ordonanţă influenţează scrisul economic. Autorii francezi Jacques Savary, Claude Irson şi Mathieu de la Porte, aduc însemnate contribuţii la progresul economiei aplicate în general şi al contabilităţii în special. Jacques Savary în lucrarea „Le parfait negociant", defineşte contabilitatea ştiinţifică. El distinge studiul contabilităţii, sub aspect teoretic sau ştiinţific separat de aspectul practic al ţinerii registrelor.*

Claude Irson publică în 1678 „Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles". Contribuţia lui se referă la conturile de rezultate şi tot el foloseşte termenul de bilanţ în locul celui de balanţă de închidere. Irson acordă bilanţului de închidere rolul de control asupra înregistrărilor anterioare.

---

[1] Federigo Melis, *Storia della Ragioneria*, Bologna, 1950, pag. 675.
[2] Joseph Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956, pag. 126.

Scanned with OKEN Scanner

Dezvoltarea opiniilor în legătură cu clasificarea conturilor în știința contabilității.

Mathieu de la Porte este un gînditor mai reprezentativ în secolul al XVII-lea. „La Guide des Négociants et Teneurs de Livres" este lucrarea care l-a consacrat în anul 1685. De la Porte împarte conturile în trei grupe: [1]

a) *conturi ale proprietarului*	*capital*
	profit și pierdere
	cheltuieli generale
b) *conturi de lucrări și efecte*	*casa*
	mărfuri
	efecte de primit
	efecte de plătit
c) *conturi de persoane sau corespondență*	*debitori*
	creditori

Lucrarea lui M. de la Porte a cunoscut mai multe ediții. Ediția din 1712, intitulată „Știința negustorilor și țiitorilor de registre", este apreciată ca fiind cea mai importantă prin problemele ei. [2]

Și olandezul Abraham de Graff în lucrarea „Instructie vam het italiaens Boockhondens" publicată în 1688 aduce o contribuție în clasificarea conturilor. După acest autor conturile se împart tot în trei categorii:

a) *conturi ale proprietarului*	*capital*
	profit și pierdere
	asigurări
	comisioane
	menaj
b) *conturi de lucruri și efecte*	*depozite*
	împrumuturi mari
	salarii
	debitori
	creditori
	efecte
c) *conturi de valori*	*mărfuri*
	grîne
	casa
	alte valori

[1] F. Melis. *Storia della Ragioneria*, Bologna, 1950, pag. 713.

[2] *La Science des Negociants et des teneurs de livres. La plus connue et la plus importante.* Cf. Dr. Joseph Vlaemminck, op. cit., pag. 131.

Scanned with OKEN Scanner

În Anglia poate fi citată lucrarea lui John Collins, „An introduction to merchants accounts" apărută în anul 1664 și aceea aparținînd lui Il. Colinson „L'idea Rationaria, or the perfect accomptant", editată în anul 1683.

2. NOI CONTRIBUȚII ÎN DEZVOLTAREA CONTABILITĂȚII ÎN SECOLUL AL XVIII-lea

Din punct de vedere al progresului științei conturilor, secolul al XVIII-lea, aparține incontestabil Franței. Declinul gîndirii autorilor italieni de la mijlocul secolului precedent, se accentuează și face ca Italia, deținătoarea supremației comerțului internațional, să piardă poziții în gîndirea economică și să fie întrecută de alte state.

În Franța se remarcă în mod deosebit, nu numai numărul și calitatea lucrărilor de contabilitate ci și influența conceptelor exprimate asupra autorilor din alte țări. Samuel Richard, deschide seria marilor gînditori economiști contabili francezi ai secolului. Cu toate că el se bucură de o oarecare apreciere, datorită lucrării sale din 1709 „L'art de bien tenir les livres de comptes en parties doubles", este eclipsat de alți autori mai celebri care îi urmează. Betrand-François Barrême, distins matematician și gînditor contabil, este un susținător ardent al introducerii partidei duble în domeniul finanțelor publice. Tratatul său poartă denumirea: „Traité des parties doubles", publicată după moartea lui de fiul său Nicole.

Personificînd conturile, Barrême stabilește două grupe:

conturi generale — conturile mele proprii și

conturi particulare — ale corespondenților.

Tot François Barrême preconizează primul „bilan en l'air" adică bazat pe documente, întocmit înaintea inventarierii, recunoscîndu-i singurul merit de a da la iveală erori.

Un autor de lucrări de contabilitate, care a făcut epocă, un ilustru gînditor francez ale cărui idei au servit ca punct de plecare pentru cercetări mai aprofundate în domeniul contabilității este Edmond Degranges, tatăl. El este promotorul unei noi ere a contabilității — pe care o expune în lucrarea „La tenue des livres rendue facile", apărută la 1795. Degranges este cel care a conceput și răspîndit metoda Jurnal — Cartea mare, cunoscută sub numele de me-

toda americană.[1] *Metoda inițiată de Degranges, constituie în realitate o consecință tehnică a concepției sale asupra conturilor. Reducînd la 5 numărul conturilor (este considerat părintele „Cincicontiștilor"). Degranges poate reuni foarte simplu Jurnalul și Cartea mare într-un singur registru. Această formă nouă de distribuire a conturilor, alături de Jurnal, formează incontestabil un progres în ceea ce privește tehnica contabilității. Pornind de la clasificarea lui Barrême în conturi generale și personale (la Barrême, particulare) el creează teoria celor 5 conturi corespunzătoare celor 5 obiecte principale care servesc ca mijloc de schimb comerțului.*

Cu toate că aceste conturi generale au un număr nelimitat de subdiviziuni, clasificarea lui Degranges este incompletă. Lipsește din sistematizare contul capital și balanța (Bilanț); ele nu pot fi considerate subdiviziuni ale conturilor generale. Asupra profiturilor și pierderilor, Degranges evită orice discuție în exemplele pe care le dă. Lucrarea lui Edmond Degranges a exercitat o influență covîrșitoare asupra literaturii contabile de mai tîrziu nu numai în patria sa dar și în Italia.

În Anglia apar cîteva lucrări care poartă chiar în titlu specificarea „după metoda italiană".[2]

W. Webster editează la 1719, „An essay on book-keeping acording to the true Italian method of debitor and creditor, by doubles entry", iar T. King la 1717 „An exact guide of book-keeping by wag of debitor and creditor; done by italian method". Edward Thomas Jones, în lucrarea sa „English System of Book-keeping by single or double entry" apreciază că el a inventat o nouă metodă de contabilitate cu care se ține balanța lunară și chiar mai frecvent, fără cel mai mic inconvenient și cu care nu este posibil să se strecoare nici o eroare.[3] *Faimoasa invenție a lui Jones din anul 1796 se reduce, în fond, la metoda Jurnal Cartea-mare a lui Degranges; în ea se vede precursorul îndepărtat al balanței de verificare lunare care se practică în zilele noastre.*[4]

---

[1] D. Rusu: *Secole de progres în teoria contabilității*, studiu publicat în Revista de Evidență Contabilă nr. 12/1964. Vezi și prof. dr. I. Evian, *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940, p. 18.

[2] F. Melis: Storia della Ragioneria, Bologna, 1950, pag. 725.

[3] Dr. J. Vlaemminck, op. cit., pag. 145.

[4] Dr. N. Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig, 1913. Vezi și D. Rusu, *Secole de progres în teoria contabilității*, Revista Evidență Contabilă, nr. 12/1964.

Scanned with OKEN Scanner

Decadența literaturii contabile italiene care se accentuează în perioada aceasta, face să aflăm mai greu autori de lucrări remarcabile, care să poată fi citați. Petro Paolo Scali în lucrarea sa „Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppie cioe all'italiana" publicată în 1755, folosește pentru prima dată denumirea de partidă dublă. Pînă la această dată se numea în Italia „scrittura doppia" iar în afara Italiei „al modo di Veneția" sau „metoda italiană".

În mod cu totul deosebit se reține numele lui Giuseppe Forni, care, la 1790, în „Trattato teorico-pratico di scriitura doppia", folosește formule algebrice pentru demonstrarea raporturilor existente între anumite conturi.

În Germania, care în secolul precedent rămăsese în afara mișcării contabile, reîncepe publicarea unor lucrări. Cea mai bună lucrare pare a fi aceea a lui Samuel Friederich Helwigs „Anweisung zur Erlernung der italienischen doppelten Buchhaltung", care cunoaște două ediții: în anul 1774 la Berlin și în 1790 la Stettin. Tot în această perioadă în Austria, Maria Tereza instituie Camera imperială de contabilitate — contabilitate cameralăprezidată de Zinzendorf, în scopul cercetării celor mai bune metode de organizare a contabilității și a controlului statului. Studiile conduc la crearea unei metode speciale de contabilitate sub numele „contabilitatea cameralăcare viza gestiunea bugetară, comparînd sumele ordonate cu cele efective. În legătură cu această problemă a apărut la Viena lucrarea lui Puechenberg, în 1762, „Einleitung zu einem varbesserten kameral Rechnungsfusse".

În Statele Unite începe publicarea unor lucrări contabile în a doua jumătate a secolului al XVIII-lea.

W. Jackson, editează „Book-Keeping in the true italian form of debitor and creditor by double entry" la anul 1778, iar W. J. Alldridge, publică în anul 1797, la Philadelphia „The universal merchant in Theory and Practice".

3. CONTRIBUȚII LA CLARIFICAREA FUNDAMENTELOR ȘTIINȚIFICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN SECOLUL AL XIX-lea

Dacă secolul al XVIII-lea este mai calm dar și mai puțin reprezentativ pentru evoluția contabilității ca știință, secolul al XIX-lea este mai frămîntat, mai bogat în lucrări de concepție, dar

pe drept cuvînt și mai contrastant în opinii de unde Prof. dr. Joseph Vlaemminck numește acest secol „Secolul contrastelor". În adevăr se constată la acest secol pe de o parte apariția unor cărți de contabilitate lipsite de un bun conținut tehnic și teoretic, iar de altă parte se realizează opere de o valoare incontestabilă, cu concepții noi și teorii îndrăznețe, cuprinzînd o adîncă gîndire, care le ridică la nivelul celor mai bune lucrări economice. [1]

Vlaemminck enumeră, în acest secol circa 727 nume de autori și peste 1172 lucrări publicate. Iată literatura numeroasă de o valoare remarcabilă! Unii autori se străduiesc să ridice contabilitatea la înălțimea unei discipline științifice, să elaboreze principii, reguli și să simplifice metodele de lucru; alții fac din apariția cărților lor un mercantilism, o publicitate la adresa numelui lor. Această situație durează din prima jumătate a secolului al XIX-lea pînă cînd se organizează „Congrese" de contabilitate care aveau meritul de a universaliza metodele contabile și a le face accesibile, prin confruntarea opiniilor reprezentanților celor mai calificați în materie de contabilitate.

În secolul al XIX-lea, în Italia, locul de origine și de predilecție al cugetătorilor în domeniul contabilității, preocupările pentru progresul acestei discipline, reînvie, și apar autori, care mai întîi pregătesc înflorirea ei ulterioară și apoi ridică literatura italiană pe noi trepte. Autorii acestui secol se pot grupa în 3 școli reprezentative: școala lombardă, școala toscană și cea venețiană. [2] *Promotorul contabilității științifice în Italia este Francesco Villa, reprezentantul școlii lombarde. Pentru Villa noțiunea de contabilitate are o accepțiune mai largă, fiind considerată un complex de norme economico-administrative aplicate la arta de a ține conturile sau registrele. În concepția lui, domeniul de aplicare al contabilității este organizarea întreprinderii și administrarea patrimoniului, cu obiectivul final — controlul gestiunii.*

În lucrarea sa „Elementi di amministrazione e contabilità", Villa consideră aritmetica și ținerea registrelor două instrumente ale contabilității și toate la un loc ca părți integrante ale organizării și gestiunii administrative a întreprinderilor. Concepția elaborată de Villa poate fi sintetizată ca fiind aceea a unei viziuni econo-

---

[1] D. Rusu, *Secole de progres în teoria contabilității*, în Revista Evidență Contabilă nr. 12/1964.

[2] Joseph Vlaemminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956.

mico-administrative a patrimoniului în care accentul cade pe rolul economic al contului.

Giuseppe Ludovico Crippa — semnalează încă din 1838 particularitatea contabilității în partidă dublă de a înregistra simultan:

— modificările substanței și

— modificările patrimoniului net (capital propriu) cu cele două grupe principale de conturi:

— conturi particulare — ale bunurilor și ale persoanelor

— conturi generale — conturile proprietarilor.

Școala toscană este dominată de concepția teoriei personaliste a conturilor.

Francesco Marchi[1] *este primul reprezentant al școlii toscane. În 1867 publică în Prato „I Cinquecontisti ovvero la ingannevele teoria che viene insegnata il sistema di scrittura a partita doppia", în care își expune teoria sa numită de Reisch și Kreibig „teoria duplicismului personalist".*[2] *Potrivit acestei teorii într-o întreprindere activează 4 categorii de persoane: agenții consignatari, corespondenții, proprietarul și administratorul. Ori de cîte ori agenții sau corespondenții primesc sau li se încredințează ceva, ei devin debitori ai proprietarului, iar acesta este creditorul lor. Cînd agenții sau corespondenții dau ceva, ei sînt creditori ai proprietarului, iar el, proprietarul, devine debitor.*

Teoria personalistă cu două serii de conturi grupează conturile în două serii: o serie cuprinde conturile întreprinzătorului, reprezentînd resursele proprii, iar cea de a doua serie cuprinde conturile agenților și corespondenților. Agenții au conturi de bunuri corporale iar corespondenții dispun de conturi care țin în evidență raporturile cu debitorii și cu creditorii.

Giuseppe Cerboni, aparține de asemenea școlii toscane și numele lui este legat de logismografie. La al XI-lea Congres al savanților italieni de la Roma din 1873, Cerboni prezintă memoriul intitulat

---

[1] Vezi și prof. dr. I. Evian, *Teoriile conturilor*, Cluj, 1939.
Idem prof. dr. D. Voina, *Contabilitate generală*, Brașov, 1947.

[2] *Notă.* Spre deosebire de duplicismul personalist, teoria personalistă sau conformismul personalist are ca punct de plecare concepția înregistrării raporturilor juridice între persoanele participante la operațiuni. Se consideră că la orice operațiune intervin două persoane: un debitor care primește și are să dea aceluia de la care primește valoarea, numit creditor și care are să ia.

Scanned with OKEN Scanner

„Primi saggi di logismographie" şi astfel începe era curentului de gîndire logismografică. Cerboni se numără printre autorii competenţi care primesc şi răspîndesc concepţia ştiinţifică expusă de Marchi. Avînd la bază teoria personificării conturilor, logismografia lui Cerboni consideră că toate operaţiunile administrative dau loc la raporturi de debit şi de credit între persoane fizice sau juridice capabile de drepturi şi de obligaţiuni, prin ele, sau reprezentanţii lor care au interes sau exercită o acţiune în întreprindere.

„La ragioneria scientifica", este titlul lucrării în care Cerboni îşi expune concepţia cu privire la contabilitate. Potrivit opiniei sale contabilitatea trebuie să înglobeze toată „administraţia economică", ca fiind ştiinţa funcţiilor administrative — ramură a ştiinţelor sociale. Cerboni consideră contabilitatea un complex care cuprinde: studiul funcţiilor de administraţie în unităţile economice, studiul propriu-zis al contabilităţii, cu referire specială la organizarea întreprinderii, calculul contabil cronologic, folosind instrumentul matematic, şi reflectarea raporturilor de drept.

Şcolii cerboniene îi aparţin, de asemenea, Giovanni Rossi, Michele Riva, Giovanni Massa, V. Gitte etc.[1] *Giovanni Massa fondează, la Novara, prima revistă de contabilitate întitulată „Rivista di contabilità" în anul 1881.*

Fondatorul şcolii veneţiene, Fabio Besta creează o teorie a sa proprie „materialistă", bazată pe valoarea obiectului contului. Pentru el obiectul contului este o mărime materială, măsurabilă şi exprimabilă în valoare monetară. Besta consideră contabilitatea „ştiinţa controlului economic", ea fiind prin natura sa o ştiinţă de aplicaţii concrete sau materiale şi o plasează printre ştiinţele morale. În lucrarea sa principală „La Ragioneria", apărută în 3 volume[2] *elaborează o interesantă „doctrină administrativă" şi, alături de alţi autori, Fabio Besta este animatorul organizării administrative a întreprinderilor.*

Un intermediar între gîndirea lui Besta şi a lui Cerboni este Emanuele Pisani. El concepe o nouă formă de contabilitate: „La statmographia". De fapt această formă nu este altceva decît o variantă a metodei Jurnal-Cartea mare a lui Degranges. (De la grecescul statmos = balanţă). Meritul lui constă în principal, aşa cum arată

---

[1] Vezi, *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, II, Auflage, vol. I—II, Stuttgart, 1938. Vezi şi Prof. dr. D. Voina, *Contabilitate generală*, Braşov, 1947.

[2] Besta F., *La Ragioneria* (Ragioneria genesto), Milan, 1922.

Scanned with OKEN Scanner

L. Gomberg, în concepția sa materialistă asupra conturilor pe care le grupează în conturi de substanță și conturile patrimoniului net.

În Franța J. J. Quiney publică în 1817 „Comptable Générale, ou livre de raison", unde propune o metodă interesantă care să permită înregistrarea operațiunilor sub raport cantitativ și valoric și în același timp să determine soldul nou al contului interesat. De altă parte el este precursorul contabilității pe foi mobile. Din punct de vedere teoretic acest autor aduce și contribuții în ceea ce privește determinarea rezultatelor.

Tot acum se remarcă încercarea reușită a lui Coffy de a crea contabilității un prestigiu științific. În 1833 publică volumul intitulat „Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres à parties doubles". În anul următor apare „La tenue des livres à parties doubles", lucrare prezentată Academiei franceze. Cu acel prilej autorul relevă utilitatea socială și importanța pentru activitatea economică a contabilității. Coffy dă un nou conținut clasificării conturilor grupîndu-le în conturi de valori reale (materiale și personale) și conturi de valori raționale (valori abstracte).

Courcelle-Seneuil este autorul unor lucrări interesante. În afara altor lucrări de doctrine economice, două lucrări însemnate: „Traité des opérations de banque" și „Manuel des Affaires", îl conduc spre studii apropiate de contabilitate și în anul 1869 publică interesantul său „Traité élémentaire de comptabilité". Fiind adeptul teoriei unicontiste, C. Seneuil, o expune cu claritate în termeni preciși.

Teoria unicontistă a fost susținută în Olanda de Brenkmann în 1882, apoi este răspîndită în Germania. Cel mai cunoscut reprezentant al acestei teorii este Mandred Berliner. Teoria lui Berliner este cunoscută sub numele de teoria întreprinderii — Geschäftstheorie. El admite numai conturi pentru activul și pasivul întreprinderii sau părți singuratice ale acestora.

Teoria are ca punct de plecare bilanțul cu substanțele active de avere — averea pozitivă a întreprinderii și substanțele pasive — averea ei negativă. Deci pentru evidența acestor substanțe este necesară o singură serie de conturi de avere (activă și pasivă) cu o singură regulă de funcționare: plus în stînga și minus în dreapta. La Paris în 1882 Henri Lefèvre (de Chateaudun) într-o voluminoasă lucrare propune o concepție asupra contabilității bazată pe diviziunea muncii. Lucrarea este intitulată „La comptabilité; Théorie, pratique et enseignement" și este precedată de o prefață în care autorul prezintă

Scanned with OKEN Scanner

cu multă competență metoda sa. El consideră existența a două feluri de contabilități:

1) contabilitatea simplă — a funcționarilor întreprinderii —, corespunzătoare celor 4 stări de valori ale patrimoniului — bani-mărfuri-valori în portofoliu și creanțe și documente. Fiecare angajat căruia i s-au încredințat valori este un contabil în fața proprietarului;

2) contabilitatea complexă — aceea a proprietarului.

4. TENDINȚE NOI ÎN PRECIZAREA CARACTERULUI ȘTIINȚIFIC AL CONTABILITĂȚII

Începutul secolului al XIX-lea aduce noi contribuții teoretice care ridică știința contabilității pe o nouă treaptă. La 1803, la Berlin, J. G. Maisner editează lucrarea sa avînd ca titlu: „Die Kunst in drei Stunden ein Buchhalter zu werden". Acest autor urmează ideea lui Degranges dar în loc să țină un jurnal unic, el adoptă două, un jurnal de casă pentru operațiunile cu numerar și un jurnal pentru toate celelalte operațiuni.

Teoria duplicismului materialist[1] *care va fi pusă în evidență mai tîrziu de elvețienii Hügli și Schär se găsește deja expusă în 1850 la autorul german Kurzbauer în lucrarea sa: „Lehrbuch der Einfachen und doppelten Buchhaltung".*[2] *Doi ani mai tîrziu, în 1852, în „Kaufmännische Buchführung", publicată la Hamburg, Augspurg dezvoltă teoria lui Kurzbauer și explică esența contabilității în partidă dublă prin egalitatea matematică a soldurilor celor două serii de conturi care se completează reciproc. G. Kurzbauer și D. A. Augspurg sînt precursorii duplicismului materialist.* Teoriile materialiste indiferent de numărul seriilor de conturi consideră conturile ca mijloace de calcul — cu conținut material — avînd menirea să reprezinte mișcările de valori și modificările succesive ale elementelor de activ și pasiv. *Hügli este considerat reprezentantul teoriei materialiste cu două serii de conturi. Pornind de la teza lui Augspurg, acest gînditor explică esența contabilității duble prin două serii de calcule: o serie de calcule asupra averii și cealaltă*

---

[1] Cf. D. Voina, *Curs de Contabilitate generală*, Brașov, 1947.

[2] J. Fr. Schär, *Einfache u. doppelte Buchhaltung*, edit. S. Simon, Berlin w. 30, 1921.

Vezi și D. Rusu, *Este sau nu știință, contabilitatea?* Brașov, 1948.

Scanned with OKEN Scanner

serie de calcule asupra capitalului propriu. Teoria lui P. Hügli axată pe ideea realității materiale a conținutului conturilor, instituie deci două serii de conturi:

— seria conturilor diferitelor părți componente ale averii în care se ține calculul substanțelor (active și pasive);

— seria conturilor de capital — în care se ține socoteala averii curate (capitalul propriu și rezultatele).

J. Fr. Schär, preia teoria lui H. Hügli și dezvoltă cercetările asupra fundamentului științific al contabilității, mai întîi în lucrarea sa „Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung", apărută la Basel în 1890.

Schematic, concepția sa matematică poate fi prezentată astfel: (vezi schema nr. 27).

Ideea reprezentării algebrice a sistemului în lumina duplicismului materialist a declanșat discuții aprinse, în contradictoriu, la care participaseră sute de specialiști cu opinii pro și contra. S-a accentuat că o egalitate algebrică în sine nu este capabilă să decidă dacă concepția de bază a teoriei este justă sau nu. Simbolurile algebrice în relațiile lor rămîn de neconceput dacă nu este înțeles mai întîi conținutul noțiunilor, pentru care ele sînt adoptate. Formulele și transformările lor nu sînt utile, căci ele pot repeta în litere numai lucruri cunoscute, și înțelese dinainte, fără a mijloci o nouă cunoaștere. Interesul teoretic în așezarea conceptului matematic la fundamentarea teoriei conturilor nu poate rezolva aspectul aplicativ al problemei.

* * *

Și totuși conceptul matematic este util. Numai o viziune unilaterală îi poate diminua sau nega rolul și importanța ce are în calculul contabil. Este util ca mijloc pentru explicarea variațiilor posibile ale mișcărilor de valori și a influenței lor asupra bilanțului. Este nu numai util, ci indispensabil pentru demonstrarea celor două serii de conturi construite pe baza egalității A = P. Fără el esența acestui sistem nu poate fi înțeleasă.

Reprezentanți de seamă ai teoriei matematice a conturilor sînt autorii francezi Eugène Léautey și Ad. Guilbault. Tezele lucrării „La science des comptes mise à la portée de tous" *(1889), sînt dezvoltate în* „Principes généraux de comptabilité", *operă publicată*

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA Nr. 27

CONCEPȚIA LUI J. FR. SCHÄR

Formele de bază ale operațiunilor prezentate ca egalități		Aceleași forme de bază ale egalităților prezentate în formă de cont			
Partea stîngă a egalității	Partea dreaptă a egalității	Conturi de substanță		Conturi de capital	
		Creștere debit	Micșorare credit	Micșorare debit	Creștere credit
1 Starea inițială a averii	Starea inițială a capitalului	$+a$	....	.—.	$+a$
2. Operațiuni de schimb: Creșterea unei substanțe	Micșorarea unei substanțe	$+b$	$-b$	....	....
3. Operațiuni de cîștig: Creșterea unei substanțe	Creșterea capitalului	$+c$	....	....	$+c$
4. Operațiuni de pierdere Micșorarea unei substanțe	Micșorarea capitalului	....	$-d$	$-d$	...
Soldul debitor al conturilor de substanță	Soldul creditor al conturilor de capital	$(a + b + c) - (b + d) = a + c - d$		$-d + (a + c) = a + c - d$	
Esența contabilității în partida dublă		Averea curată aflată prin evidența substanței		Averea curată calculată prin calculul capitalului	

Scanned with OKEN Scanner

în multe ediții. Contabilitatea — spun autorii — este o ramură a matematicilor. Orice cont este întemeiat pe una sau mai multe operațiuni aritmetice. Sistemul digrafic opunînd invariabil în fiecare mutație unul sau mai multe conturi debitate la unul sau mai multe conturi creditate de egală sumă, realizează ecuația matematică a conturilor. Autorii fac uz de simboluri și procedee matematice pentru a explica și fundamenta sistemul conturilor.

Masetti, în „Sulla teoria matematica del conto" (1902), demonstrează că contul este un element matematic, că are misiunea să reprezinte valori pozitive și negative exprimate în cifre și că, prin urmare, el trebuie să fie exprimat, analizat și raționat cu ajutorul regulilor matematice.

Conceptul matematic s-a dovedit factor important în dezvoltarea și consolidarea sistemului digrafic. A introdus în gîndirea contabilă raționamentul, ordinea și claritatea.

Profesorul român I. C. Panțu, de la Școala superioară de comerț din Brașov, este adeptul curentului matematic în contabilitate și consideră contabilitatea „matematica economiei omenești".

În secolul nostru alți gînditori economiști în lucrări de mare valoare precizează sfera de preocupări a contabilității, se poartă discuții în legătură cu obiectul și metoda ei de cunoaștere, se fac propuneri privind planurile de conturi și pentru simplificarea sistemului informațional contabil prin intermediul mecanografiei electronice.

În fața lucrătorilor științifici și practicienilor stau spre rezolvare problemele simplificării și raționalizării metodelor de tehnică contabilă, îmbunătățirea metodologiei calculului prețului de cost și simplificarea dărilor de seamă. Este cu totul oportună înființarea stațiilor de mașini de calcul și a centrelor contabile electronice.

Evident rezolvarea cu succes a problemelor de ordin tehnic contabil se leagă organic de progresul teoriei, de înțelegerea și aprofundarea conceptelor științifice ale contabilității.

Raza de acțiune a contabilității se întinde azi asupra tuturor organismelor creatoare de valori, asupra proprietății de stat și asupra sectorului cooperatist-socialist.

Oferind o riguroasă ilustrare a fenomenelor din trecut și din prezent, calculele periodice de sinteză permit sesizarea celor mai bune căi pentru atingerea acțiunilor viitoare. Datele contabilității servesc ca principală sursă de documentare la efectuarea reviziei și controlului asupra activității economice. Bilanțul și anexele oferă

Scanned with OKEN Scanner

un studiu aprofundat al tuturor laturilor activității întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor economice.

De aceea, „un economist priceput, în loc să emită teze lipsite de conținut, se va așeza să studieze faptele, cifrele, datele, va analiza propria noastră experiență practică și va spune: în cutare loc este o greșeală, ea trebuie îndepărtată în cutare fel. Un administrator priceput, pe baza unei asemenea studieri, va propune sau va efectua el singur transferarea unor persoane, schimbarea modului de contabilizare, reorganizarea aparatului etc.“ [1].

De-a lungul secolelor, exploratorii domeniului contabil au transformat contabilitatea într-o știință vie, într-o disciplină utilă. Contabilitatea îmbină într-o perfectă armonie teoria abstractă cu realitatea fenomenelor pe care le studiază, oferind prin această dualitate, cunoaștere și eficiență. De la teoria lui Paciolo care a dat impuls fanteziei s-a trecut la concepte raționale, la axiome și reguli cu valoare de aplicare universală.

Evoluția gîndirii contabile se îndreaptă astăzi, pe plan mondial, în direcția stabilirii principiilor teoretice fundamentale care să îngăduie raționalizarea lucrărilor practice și folosirea mașinilor electrice și electronice în calculele economice din întreprinderi.

Contabilitatea s-a afirmat ca factor educativ în economia popoarelor. A contribuit în mare măsură la progresul social-economic prin disciplinarea activităților creatoare de valori, sub raport economic inspirînd prin metoda și cunoașterea ei, încredere în acțiunile viitoare.

Pretutindeni întîlnim contabilitatea între obiectele de studii din învățămîntul economic mediu și la loc de frunte în programul cursurilor la universitățile și institutele cu preocupări economice.

Contabilitatea este teorie și practică. Obiectul ei înfățișează un simbol de gîndire. Ea este o știință logică folosind un vocabular propriu. Prin metoda sa a cimentat pe bolta vieții economice prevederea și echilibrul financiar.

În economia întreprinderii calculele contabilității exprimă tendința efortului de ordine urmărind cerințele gestiunii economice. Ea are la îndemînă mijloace de cunoaștere adecvate pentru a ilustra prin calcule, sintetic și analitic, dezvoltarea unităților economiei naționale.

---

[1] V. I. Lenin, *„Despre planul economic unic“*, Opere alese, vol. III, pag. 571 Editura Politică, București, 1962.

5. PRECURSORI AI GÎNDIRII CONTABILE ROMÂNEȘTI

De-a lungul secolelor mulți autori au cercetat bazele teoretice ale contabilității și au adus contribuții însemnate la perfecționarea acestei discipline într-o construcție sistematică. Apar și eforturi susținute în direcția raționalizării metodelor practice de contabilitate. În acest sens se aliniază, în secolul trecut și gîndirea economică românească.

La Brașov, în primele deccnii ale secolului al XIX-lea Emanoil Ioan Nichifor și mai apoi la Iași și la București Ion Ionescu de la Brad, vor aduce însemnate contribuții la progresul contabilității în țara noastră.

Emanoil Ioan Nichifor

Pe plan economic pămîntul României a format, din îndepărtate vremuri, un punct de legături între Europa și Orientul îndepărtat și multe regiuni locuite de români au ajuns în sfera comerțului internațional.

De multe veacuri este cunoscut rolul negustorilor brașoveni în mișcarea comercială de tranzit plină de influențe binefăcătoare. Prin Sibiu și Brașov treceau produsele din Apus spre Țara Românească luînd drumul către Brăila și Galați. Sînt cunoscute legăturile comerciale ale orașului Sibiu cu Boemia, Zara și Viena încă din secolul al XIV-lea. Legătura cu Zara exista și în ce privește Brașovul.[1]

Încă de la 1556 italienii veneau la Brașov, pentru cumpărarea de grîu.[2] *Iar negustorii brașoveni întreținеau frecvente legături economice cu Moldova și cu Țara Românească.*

„De demult încă, căruțele cu marfă ale brașovenilor treceau pe la vama Cîmpulungului, pentru a se îndrepta spre interiorul țării sau spre Brăila și alte porturi dunărene, pe unde se mergea în țara turcească".[3] *Sfera întinsă a afacerilor negustorești, investițiile comerciale și comerțul cu bani au impus o riguroasă disciplină în socoteli și ample calcule de sinteză.*

---

[1] N. Iorga, *Istoria com. românesc*, Epoca veche, ed. a II-a, Buc. 1925, p. 5—6.

[2] N. Iorga, *Istoria com. românesc*, Epoca veche, ed. a II-a, Buc. 1925, p. 176 (5 Hurmuzachi XI, p. 793).

[3] N. Iorga, *Socotelile Brașovului*, București, Institutul de arte grafice, Carol Göbl, 1899.

Scanned with OKEN Scanner

Negustorii români erau interesați să cunoască regulile călăuzitoare în drumul de urmat pentru practicarea calculului economic în vederea stabilirii, în mod periodic, a rezultatelor dobîndite în activitatea desfășurată de ei. Multe case de comerț brașovene practicau calculul economic și țineau contabilitate dublă după uzul venețian. Brașovul, astăzi un puternic centru economic al țării, este orașul în care a apărut prima lucrare imprimată de contabilitate dublă în limba română.

„Pravila comercială" are 10 părți în care sînt înmănuncheate norme în legătură cu aplicarea contabilității duble, măsuri de organizare comercială, principii de etică, multe elemente de drept și noțiuni de calcul economic. Autorul ei este Emanoil Ioan Nichifor[1].

Lucrarea de care ne ocupăm a fost scrisă în cetatea Brașovului în anul 1836 și a primit botezul tiparului în 1837, format 8°. Textul este tipărit în limba română cu litere cirilice pe 147 pag., cu 3 anexe. Scopul tipăririi ei în românește îl mărturisește E. I. Nichifor în „Precuvîntare": „Vroesc ca și Românii noștri să nu rămîie mai jos decît celelalte Națiii: pentru aceea m-am sîrguit și mă sîrguiesc a traduce vreo cîteva Cărți folositoare tinerimii, care pînă acum în Limba Națională nu le-am avut și a le da cît de curînd și în tipar; spre a fi tuturor care le vor îmbrățoșa spre o mică învățătură". ... (Precuvîntare XVI).

Iată o mărturisire de o excepțională semnificație.

Pravila lui Nichifor atestă, pe de o parte, existența unei școli de cultură românească la Brașov încă la începutul secolului al XIX-lea. Într-adevăr din același centru românesc de unde a pornit mișcarea pentru limba română a diaconului Coresi (1556—1583) se ridicaseră la putere și avere negustorii români. Această nouă pătură socială românească din cetatea Brașovului își întocmea registrele și calculațiile în limba română[2]. *De altă parte, acest autor, cumpătat și atent, Emanoil Ioan Nichifor, se străduiește să fundamenteze o terminologie în limba română care să aducă împliniri în cultura economică spre a fi de folos cerințelor unei prospere vieți comerciale. Pravila*

---

[1] Deși autorul afirmă că este o tălmăcire după cea germanicească, apreciem efortul deosebit și contribuția lui la progresul culturii românești la începutul veacului trecut.

[2] Vezi C. Lacea: *Contribuții la cunoașterea trecutului și educației vechilor negustori și meseriași brașoveni*, rev. Observatorul social economic, sept-oct. 1943. Vezi și Documentele K.D. nr. 4 Arhivele orașului Brașov — registrele firmei Dan din Brașov pe anii 1756—1793.

Scanned with OKEN Scanner

lui Nichifor era destinată consolidării eticii negustorești și paragrafele ei sînt pline de învățătură pentru dezvoltarea aptitudinilor și conștiinței negustorului.

Puntea întîi este destinată cunoștințelor despre „scrittura doppia".

Stăruind pentru crearea unei terminologii românești Emanoil Ioan Nichifor folosește pentru „scrittura doppia" termenul „scrisoare (scriptură) îndoită", ceea ce mai tîrziu capătă înțelesul de „contabilitate dublă".

„Ea ne învață, spune Emanoil Ioan Nichifor, ținerea catastifelor (izvoade, protocoale) regulate". Pentru clarificarea noțiunilor teoretice din partea I autorul a ales ca formă de expunere „dialogul" pe care îl folosește cu multă îndemînare. Profesorul și elevul în dialog, explorează conținutul de idei al unei discipline care se bucură de prestigiu și capătă tot mai mult o intensă utilitate social-economică. Întrebările și răspunsurile din dialog, sînt concepute într-un spirit didactic-științific și conduc la formulări teoretice însoțite de aplicații demonstrative foarte interesante.

Prima întrebare, de pildă, adresată de ucenic, *se referă la „scrittura doppia".*

„Scrittura doppia", apăruse, după cum am văzut, la Veneția în 1494 ca o secțiune disctinctă în compendiumul savantului matematician Luca Paciolo: Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita [1].

În răsăritul Europei ea s-a răspîndit mai tîrziu decît în nordul și centrul Europei. Totuși, Emanoil Ioan Nichifor cunoaște bine metoda venețiană și se oprește la următoarea definiție:

„Scrittura doppia" (sau scrisoare îndoită) sau obicinuit a se chema după limba talienească: ținerea catastifelor regulate și nu are altă înțelegere decît numai că o poziție de două ori se scrie în Katastif; mai întîi adică în Manual (Giurnal) și de acolo se trece în Maestrul" (pag. 1). Cele două registre jurnal și cartea mare sînt considerate de Nichifor registre fundamentale și se ocupă, ca și alți autori, de legătura ce trebuie să existe între ele. Analizînd jurnalul Nichifor scrie: „Acest catastif este soț cu maestrul și toate daraverile ce se fac pe credit mai întîi se scriu intraesta și după aceea se trece în maestru ca să fie după înaltele porunci conglăsuitoare unul cu altul" (pag. 5). El merge însă mai departe și prezintă alte mijloace de evidență, „prima notă" sau strață, „catastifu casei",

[1] Vezi ediția apărută, 1523.

„factura mărfurilor", „inventarium" ; mai mult chiar se ocupă de organizarea contabilității. Se statornicise de mult în economia mondială că acolo unde domnește confuzia și dezordinea în calculele economice, lucrurile nu merg bine. Nichifor acordă importanță deosebită contabilității duble în legătură cu organizarea întreprinderilor și pentru a pune în lumină cît mai clară rezultatul activității economice. Calculul cronologic capătă, în opinia sa, o importanță esențială iar regulile pe care le fixează, în paragrafele Pravilei, întăresc sub formă de imperative, cerințele Scritturei Doppia.

„Orice vei da afară scrie și apoi dă iar ce iei pînă cînd nu vei primi nu scrie și iarăși să nu te dai odihnei pînă cînd nu vei trece în jurnal lucrarea zilei aceea, și orice vei scrie în catastifele (izvoadele) tale, să fie cu bună rînduială scrise, și fără propire ca să poată măcar cine a ceti, și a înțelege și să nu-ți fie cu supărare, și îngreuiere a cerceta și a doua oară lucrurile trecute, și sumele lor că o mică lenevire poate să-ți aducă păgubire" [1]*. În partea a V-a a Pravilei comerciale întîlnim elemente de drept comercial cu privire la puterea probatorie a registrelor de contabilitate în fața justiției.*

Încă din 1673, se reglementase în Franța, prin Ordonanța lui Colbert, ținerea registrelor și rolul lor în viața caselor de comerț. Codul comercial din 1808 și Constituția belgiană din 1872 (la loi belge) preiau aproape textual aceste prevederi iar autorul român precizează în lucrarea sa că „Protocoalele cu file tăiate sau cu conturi șterse și rase și prefăcute la nici-o judecată nu vor avea crezămînt"

Pravila lui Nichifor aduce un aport deosebit în legătură cu încheierea bilanțului. Raționamentul lui pornește de la ideea că bilanțul trebuie încheiat cel puțin o dată pe an pentru a se putea cunoaște starea averii și capitalului, mersul activității economice și rezultatul final. Creșterea capitalului în opinia lui Nichifor, se cunoaște prin bilanț.

Principiile întocmirii bilanțului le enunță cu mult discernămînt tot în limitele metodei venețiene. După ce expune definiția bilanțului, pe care-l consideră o cumpănă — balanță cu două talere — „cu care se cumpănesc toate conturile", — autorul român exemplifică tehnica întocmirii lui. El formulează în jurnal cele două articole de închidere a conturilor de activ și de pasiv punînd în funcțiune contul bilanț de închidere. *Mintea lui iscusită a patruns*

---

[1] Em. I. Nichifor, *Pravila Comerțială*, Brașov, 1837, parag. 25, pag. 36.

esența „Scritturei Doppia" pe care o împarte în trei „partide" principale: a „capitalului", a „cîștigurilor și a pagubei", și cea a „casei". Totuși nu rezultă din Pravila sa punerea în funcțiune a contului „Beneficii și pierderi".

Ultimele două părți ale acestei însemnate lucrări de contabilitate și de economie aplicată, se referă la calculul dobînzii, la socotirea comisionului, la probleme de schimb monetar și la unele calcule privitoare la asociațiile în participații. Aplicarea instrumentului matematic este reușită și multe probleme cu caracter economic sînt rezolvate judicios prin calcule de aritmetică comercială.

Cu respectarea strictă a formalismului dopic sînt prezentate apoi regulile de debitare și creditare a conturilor, formularea articolelor de contabilitate, descrierea registrelor și importanța lor economică și juridică.

Autorul român Emanoil Ioan Nichifor a înțeles că sub raport științific Scrittura Doppia este bazată pe un sistem de conturi cu rădăcina prinsă în bilanț, avînd ca punct final, după desfășurarea procesului de calcule prin conturi asupra circuitului valorilor în mișcare, tot bilanțul, sinteza generală a conturilor, la finele perioadei de gestiune. Ca și alți autori din vremea sa, el nu a înțeles însă esența contabilității în partidă dublă și s-a limitat la afirmația că „o poziție de două ori se scrie în catastif".

Lui îi revine totuși meritul de a fi cel dintîi autor român preocupat, la începutul secolului al XIX-lea, de răspîndirea cunoștințelor despre „Scrittura doppia". Cunoștințele sale despre scrittura doppia, cele de drept și de matematică comercială îl arată ca fiind un cărturar cu multe cunoștințe economice. Precizările în legătură cu terminologia economică și însăși noțiunile: prima notă, giurnal, maestru, inventarium, avere, capital, bilanț, cont, debit, credit, expresii specifice sistemului de calcul contabil digrafic venețian și folosirea justă a altor noțiuni cum ar fi: trate, marfă, acceptant, poliță, cambie, comision, remitent, casa, ne îndreptățește să credem că sînt inspirate din literatura italiană și franceză. Dascălul brașovean a sesizat importanța contabilității și rostul calculului economic pentru dezvoltarea activității caselor de comerț românești și a tălmăcit, în limba națională, fundamentele „Scritturei doppia", bineînțeles cu anumite limite de ordin științific. După Nichifor, în planurile de învățămînt ale școalei comerciale din Brașov, con-

tabilitatea va ocupa un loc de frunte. Către sfîrșitul secolului trecut vor apare noi contribuții care asigură progresul acestei discipline pe care unii autori de mai tîrziu o vor numi știința conturilor [1].

Ion Ionescu de la Brad

În 1968 s-au împlinit 150 de ani de la nașterea lui Ion Ionescu de la Brad, agronom-savant și economist român.

Evenimentul a fost consemnat și pe plan mondial — prin UNESCO. Ion Ionescu de la Brad a studiat la Academia Mihăileană din Iași. Apoi a fost trimis să-și întregească studiile agronomice în Franța. Între 1838—1841 cît a studiat în Franța a găsit un climat prielnic pentru a-și însuși științele agronomice dar și pentru a-și forma o temeinică cultură economică. Sub atenta îndrumare a lui Mathieu de Dombasle, la ferma de la Roville, și-a desăvîrșit studiile agronomice apoi a făcut numeroase excursii științifice în sudul Franței, în Belgia, în Olanda și în Elveția. A studiat apoi viticultura, iar la Paris s-a orientat cu pasiune în cultura viermilor de mătase. În timpul studiilor pe care le-a făcut în continuare, la Paris, la Conservatoire și Collège de France, după fructuoasa etapă de la Roville a luat contactul direct cu cei mai vestiți economiști ai epocii. Aci a audiat prelegerile celebrului economist Blanqui, pe cele ale lui Wolowski (despre legislația industrială) și mai ales cursurile vestitului diplomat și economist italian, naturalizat în Franța, Pellegrino Rossi, urmașul lui Jean Baptiste Say la Collège de France. Este deci în afara oricăror discuții că harnicul student român și-a amplificat cunoștințele de specialitate și și-a format o cultură economică vastă, care avea să-i fertilizeze mai tîrziu atît de intens opera scrisă și aplicată.

S-a întors în țară în 1841, cu o bună specializare în științele agricole și în economia aplicată.

În numeroasele sale studii dezbate probleme de agricultură, economie politică, statistică, finanțe, sociologie rurală și contabilitate.

Chiar la începutul celei de a doua jumătăți a secolului trecut pe cînd se afla în exil politic, în Turcia, a scris un interesant studiu de contabilitate și analiză economică. Ion Ionescu de la Brad a studiat în Franța tocmai într-un moment cînd s-au născut idei și

[1] I. C. Panțu, *Știința conturilor*, Brașov, 1907.

curente noi în contabilitate. În 1795 apare lucrarea lui Edmond de Granges: „La tenue des livres rendu facile". Refăcută și completată de fiul său, lucrarea lui de Granges a fost retipărită între anii 1830 și 1873 în alte 31 ediții. În 1814, Giuseppe Forni a publicat lucrarea „Corso di istruzzioni relative alla militazione della professiona di ragioniere". Giuseppe Forni a aplicat formule algebrice în expunerile lui, fiind considerat un precursor al teoriei matematice în contabilitate. Peste două decenii, cum s-a arătat mai înainte, R. P. Coffy va publica studii de profunzime în care privește conturile sub aspectul lor valoric material și va aborda probleme noi în legătură cu obiectul contabilității.

Iată cîteva momente din viața acestei discipline care nu puteau rămîne străine spiritului ales și pătrunzător a lui Ion Ionescu de la Brad. Contabilitatea se studia în școli, iar în publicațiile vremii se afirma ca o disciplină utilă nu numai în comerț dar și în industrie și agricultură. Ion Ionescu de la Brad a studiat în Franța dar a călătorit și în alte țări învecinate. Este posibil ca el să fi venit în contact cu studiul acestei discipline și la cursurile pe care le audia la Paris, la Conservatoire des Arts et Métiers și în practica întreprinderilor agricole pe care le-a vizitat. Așa ne explicăm apariția lucrării sale „Dare de seamă asupra activității economice a întreprinderilor agricole din Thessalia", pe care le-a administrat. Lucrarea a fost publicată în „Journal de Constantinopole", în numărul din 9 iunie 1854. Expunerea se bazează pe datele din jurnal și cartea mare dar mai ales pe contul de Beneficii și pierderi și Bilanț. Este o lucrare de analiză economică din care se observă că el a stăpînit cu măiestrie contabilitatea.

Sînt remarcabile precizările pe care le face în legătură cu registrele de contabilitate fundamentală și auxiliare și mai ales concepția sa avansată despre contabilitate. Ion Ionescu de la Brad nu vede în contabilitate numai un mijloc de supraveghere integrală a mijloacelor de producție și de cunoaștere a rezultatelor activității economice ci și o busolă de orientare în acțiunile viitoare. *Ca și în alte lucrări de agronomie pe care le-a scris se observă în publicațiile lui de contabilitate concepția despre legătura indestructibilă dintre teorie și practică, concepția sa despre progresul științei.*

„Știința — nu este opusă practicii, știința nu este altceva decît explicație și generalizarea multor fapte care vin din practică"...

„Noi sîntem — spune Ion Ionescu de la Brad — din școala aceea care reduce toată învățătura la practică și care de la practică

se ridică la teorie şi care nu admite decît teoria ieşită din practică şi rezemată pe practică". Domnitorul Al. I. Cuza a dat o înaltă apreciere ştiinţelor economice. Acest lucru îl observăm chiar din mesajul ţinut la deschiderea Adunării Elective din 6/18. XII.1859 cînd domnitorul spunea... „Starea de azi a României şi viitorul ei cer numai decît o facultate de ştiinţă economică şi administrativă, precum şi o facultate de ştiinţă agronomică, industrială şi comercială" — Această concepţie ne permite să ne explicăm numirea lui Ion Ionescu ca profesor de contabilitate, economie politică şi financiară.

Într-adevăr în Monitorul Oficial al Moldovei nr. 99 din 29 septembrie 1859, a apărut Decretul Domnesc semnat de domnitorul Cuza în care, între altele se arată:

„În vederea trebuinţei ce este a se forma oameni speciali cu cunoştinţe de contabilitate, economie politică şi financiară pentru reorganizarea osebitelor administraţii publice..."

„Întărim pre D-lui Ion Ionescu în calitate de profesor pentru cursul de contabilitate, economie politică şi financiară".

A fost numit apoi directorul statisticii din Moldova şi mai tîrziu a funcţionat ca profesor la Şcoala Normală din Bucureşti. Aici, a tipărit un curs cu titlul: Lecţiuni elementare de agricultură". La sfîrşitul lecţiilor de economie rurală este publicat şi un „Tratat de contabilitate".

Acest tratat de contabilitate cuprinde 3 capitole în care sînt abordate: principiile generale ale contabilităţii în parte simplă; contabilitatea simplificată specială pentru cultura mică şi de mijloc; şi noţiuni despre trecerea în partidă dublă a contabilităţii simple ţinută cu registrul unic. Inspirat din literatura timpului şi mai ales din concepţia autorului Saintoin Leroy a cărui lucrare de contabilitate fusese premiată de Societatea imperială de agricultură din Franţa, profesorul român recomandă contabilitatea ca o ştiinţă capabilă să calculeze rezultatele activităţii la finele anului şi chiar în fiecare minut. De la catedră şi în scrieri a propagat introducerea contabilităţii în agricultură. Metoda propusă pentru cultura mică este simplă. Munca şi oboseala, spunea el, împedică pe cultivator să ţină registre multe şi complicate. De aceea a preconizat introducerea Registrului unic al cultivatorului, avînd la bază principiile contabilităţii simple. În aplicaţiile practice a folosit simbolizarea conturilor după sistemul serial. Trebuie să subliniem că în concepţia autorului român contabilitatea dublă este privită ca un mijloc

de control și de cunoaștere integrală a proceselor economice, dar și ca bază a formării prețurilor în economia producției. El afirmă în Tratatul de contabilitate că „omul ce ține calculele sale din scurt, nu se ruinează".

La Brad, la proprietatea lui, a aplicat contabilitatea dublă ceea ce l-a făcut să afirme următoarele: „În toată țara sînt singurul agricultor care țin socotelile după doppia scriptură și conform codicelui comercial".

Ion Ionescu de la Brad este cel dintîi autor român preocupat de aplicarea contabilității în agricultură. Multe probleme de economie rurală le-a fundamentat cu ajutorul calculului contabilității. Numele lui Ion Ionescu de la Brad este menționat deseori la loc de frunte ca savant în probleme de agricultură, economist și patriot. Dar printre altele el este un pionier al gîndirii contabile și al aplicării contabilității în agricultura țării noastre.

Acum un secol și mai bine a publicat cea dintîi lucrare de analiză economică în agricultură bazată pe sistemul de calcul contabil digrafic. Este cel dintîi autor român care popularizează ideea că principiile contabilității duble se pot aplica nu numai în industrie și comerț, ci și în agricultură precum și în administrația de stat. De asemenea a folosit în expunerile sale simbolizarea conturilor și a abordat problema raționalizării contabilității. Ca autor de lucrări de economie agrară și de contabilitate a creat o metodă simplificată de evidență pentru propagarea folosirii contabilității la sate. Ca și prof. dr. E. Laur, în Elveția, el a văzut în contabilitate un mijloc educativ pentru ridicarea țărănimii, adică o metodă care să-i arate cultivatorului nivelul cheltuielilor și rezultatelor muncii sale.

* * *

Emanoil Ioan Nichifor de la Brașov și Ion Ionescu de la Brad sînt doi precursori și remarcabili reprezentanți ai culturii noastre economice din secolul trecut. Ei au militat pentru dezvolzarea economiei aplicate și lucrările lor au fost un stimulent pentru amplificarea cercetărilor în acest domeniu.

Teorie și practică, gîndire rațională și analiză economică, cunoaștere eficientă și educație economică, sînt probleme ce se desprind din concepția avansată, de înaltă valoare, a celor doi gînditori economiști români asupra contabilității și calculațiilor economice în secolul trecut.

Scanned with OKEN Scanner

Gînditori români de seamă și de mare renume au dat strălucire științei și au făcut ca specificul nostru național să intre în universalitate pe poarta sa proprie. Am reliefat succint contribuțiile lui Emanoil Ioan Nichifor de la Brașov în primele decenii ale secolului al XIX-lea și aportul lui Ion Ionescu de la Brad, pentru aplicarea contabilității în economia națională.

Sub raportul contribuțiilor deosebite aceste două nume se disting în gîndirea contabilă românească în prima jumătate a secolului trecut. Alte nume de autori, profesori și gînditori se înscriu în patrimoniul culturii noastre economice cu preocupări pentru progresul acestei discipline. Dimitrie Jarcu, I. Ghica, V. Ursescu, L. Tousaint, Teodor Ștefănescu, C. Petrescu, I. C. Panțu și alții, au militat pentru răspîndirea contabilității și pentru introducerea ei în școlile de cultură generală și economică. În planul de învățămînt al școlilor urbane pentru copii, propus și publicat de Ion Ghica în „Foaie pentru minte, inimă și literatură", găsim de exemplu și contabilitatea — ținerea registrelor — ca disciplină independentă alături de chimie, fizică, geometrie practică, drept comercial etc. În secolul trecut economiștii români au ridicat prestigiul contabilității la locul ce-l merita. Teodor Ștefănescu, la București, definește contabilitatea „Știința care ne învață arta de a stabili conturile și de a uni socotelile". La Iași, Prof. C. Petrescu editează „Contabilitate și administrație", lucrare în care sînt folosite parțial și principiile logismografiei ale autorului italian Cerboni. Este cunoscută de mai înainte, poziția științifică deosebită a profesorului I. C. Panțu și dezbaterile remarcabile, pentru ridicarea prestigiului contabilității purtate de către Prof. D. Voina, Prof. I. Evian, Prof. Spiridon Iacobescu și alții.

Valorificarea patrimoniului științific-cultural din trecut este o datorie de onoare și de mare răspundere pentru cercetarea științifică de astăzi. Ea marchează contribuția oamenilor de știință români la tezaurul culturii mondiale și este în același timp, o parte integrantă a noii culturi socialiste.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. K. Marx — *Capitalul vol. I* — II E.S.P.L.P. București, 1958, 1960.
2. V. I. Lenin — *Opere alese în două volume*: vol. II ESPLP, București, 1954.
3. * * * — *Directivele Congresului al X-lea al Partidului Comunist Român privind planul cincinal pe anii 1971—1975 și liniile directoare ale dezvoltării economiei naționale pe perioada 1976—1980.*
4. N. Ceaușescu — *Raport la Conferința Națională a Partidului Comunist Român, decembrie* 1967, E. P. București.
5. N. Ceaușescu — *Expunere cu privire la Programul P.C.R. pentru îmbunătățirea activității ideologice, ridicarea nivelului general al cunoașterii și educația socialistă a maselor, pentru așezarea relațiilor din societatea noastră pe baza principiilor eticei și echității socialiste și comuniste, 3 noiembrie* 1971, Ed. Politică, București, 1971.
6. Afanaseev A. A. — *Principiile întocmirii bilanțului*, E.S. 1951.
7. A. Balint și colab. — *Mecanizarea evidenței contabile* E.D.P. București, 1964.
8. Black A. H., Champion E. J., Brown R. G. — *Accounting in business decisions*. Theory, method and use. Second Edition, By Prentice-Hall, INC Englewood Cliffs, New-Jersey, 1967.
9. W. T. Baxter, S. Davidson — *Studies in Accounting Theory*, London, 1962, Sweet & Maxwell Limited.
10. M. Bourquin — *Traité de comptabilité industrielle*, Dunod, Paris, 1964.
11. Colmes Albert — *Die Fabrickbuchhaltung*, ed. a V-a, Leipzig, 1922.
12. Demetrescu C. G. și Gh. Enache — *Contribuții la clasificarea conturilor*. Ed. științifică, București, 1956.
13. Denis Henri — *La formation de la science économique*, Paris, 1967.
14. Dimitriev B. M. — *Buhgalterschii uciot i analiz haziaistvenoi deiatelnosti promîslenogo predpriatia*, Moskva, Izdatelstvo economicestkoi literaturî, 1964.
15. I. Evian — *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940.
16. Fayol Henry — *Administration industrielle et générale* Paris, 1941.
17. Galperin I. M. și colab. — *Curs teoretic de evidență contabilă*, traducere, București, 1949.
18. Gregory, R. H., Van Horn R. L. — *Le traitement de l'information dans l'entreprise*, tom. I, Dunod, Paris, 1966.
19. Kantorovici L. V. — *Calculul economic al folosirii optime a resurselor*, E.S. București, 1966.

Scanned with OKEN Scanner

20. Keynes J. M. — *Théorie générale de l'emploi de l'intêrêt et de la monnaie*, Paris, 1963.
21. Kresse-Geissler — *Das Rechnungswesen der Industriebetriebe* Berlin, 1958.
22. Krüger Gerhard — *Die Kalkulation*, München und Berlin, 1939.
23. Lassèque Pierre — *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Librairie Dalloz, Paris, 1967.
24. L'Hoste et Pépè — *Gestion automatisée des entreprises*, Dunod, Paris, 1964.
25. Mallet G. — *Etude de la mesure des temps*. Les Editions d'organisation Paris, 1971.
26. Mărculescu I. și colab. — *Bazele evidenței contabile*, București, 1962.
27. Mărculescu I și V. Puchiță — *Evidența contabilă în industrie*, București, E.S. 1965
28. Mănescu M. și colab. — *Mașini de calcul pentru mecanizarea și automatizarea lucrărilor economice și administrative*, Ed. tehnică, București, 1966.
29. Mellerowicz Konrad, Dr. — *Kosten und Kostenrechnung*, Berlin, 1957—1958.
30. Melis Federigo — *Storia della Ragioneria* Bologno — Cesaro Zuffi Editore, 1950
31. Nicklisch H. Dr. Prof. — *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 2 Auflage C.E. Poeschelverlag in Stuttgart 1938 (I—II).
32. Novojilov V. V. — *Măsurarea cheltuielilor și rezultatelor în planificarea optimă*. Ed. științifică, București, 1969.
33. Olariu C. — *Studiul costurilor*, E.D.P. București, 1971.
34. Onida Pietro — *Il bilancio d'exercizio nelle imprese* Dott. A. Guiffre editore, Milano, 1951.
35. Panțu I. C. — *Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*. Ed. Librăriei Ciurcu Brașov, 1907.
36. Paterson T. I. — *Théorie du management*, Paris, Gauthier Vilars, 1969
37. Russel Mathews — *Accounting for Economists*, Melbourne, Canberra, Sydney, Second Edition, (Decimalized) 1965.
38. Profit A. — *Structure et technologie des ordinateurs*, Armand Colin, Paris, 1970.
39. Rusu D. și colab. — *Evidența contabilă și analiza activității economice a întreprinderilor industriale* E.D.P. București, 1967.
40. Rusu D. — *Contribuții la metodologia calculului prețului de cost*, Studiu publicat în Buletinul Institutului Politehnic Iași
41. Rusu D. — *Contabilitatea în programul de studii la universitățile din străinătate*, Brașov, 1948.
42. Schär J. Fr. — *Buchhaltung und Bilanz, IV-te Aufflage*, Berlin, 1921, Verlag von Julius Springer.
43. Savicev P. și Ivanov I. — *Bilanțul întreprinderii industriale și analiza lui*. E.P.L.J.E. București, 1955.
44. Schmalenbach E. — *Le bilan dinamique*, Dunod, Paris, 1961, Trad. de Frederic Bruch.
45. Stoleru L. — *L'équilibre et la croissance économiques*, Paris, 1967.
46. R. Topală, V. Cărbunescu, S. Gherasimatos, — *Evidența contabilă în agricultură*, E.D.P. București, 1965.

Scanned with OKEN Scanner

47. Urbain J. Vais — *Comptabilité générale*, Dunod, Paris, 1957.
48. Vlaemmink J. — *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Bruxelles, 1956.
49. Voina D. — *Contabilitate generală*, Brașov, Editura Academiei, 1947.
50. * * * — *Postcalculul în întreprinderile industriale și de construcții montaj*, vol. I—II Editura Științifică, București, 1959.
51. * * * — *Reguli de bază pentru planificarea, evidența și calcularea prețului de cost a producției industriale*. Ed. II, 1964, C.S.P., M.F. și D.C.S.

REVISTE

1. *Contabilitate*, colecția 1969—1971.
2. *Revue française de comptabilité*.
3. *Mecanografie et informatique*, Paris, 1968—1971.
4. *La scienza e la tècnica della orzganizzazione nella pubblica administraziona*, Anno XIV 1967.
5. *Informatique et gestion*, Paris 1970—1971.
6. *Management Accounting* — revistă de specialitate.

* * *

Instrucțiuni pentru folosirea calculatorului Felix C.256.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Introducere 3

Cap. I. *OBIECTUL CONTABILITĂȚII* 17

1. Definirea obiectului contabilității 17
2. Etape în definirea obiectului contabilității 26
3. Contribuții românești la progresul contabilității 30
4. Legătura contabilității cu alte discipline științifice 37

Cap. II. *METODA CONTABILITĂȚII* 38

1. Sfera și conținutul noțiunii de metodă în contabilitate 38
2. Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil 40
a. Noțiunea de mijloace și resurse în contabilitate 40
b. Bilanțul inițial. Activ și pasiv 45
c. Influența operațiunilor economice asupra bilanțului 48
3. Sistemul de calcul contabil digrafic 60
a. Contul — definiția și tehnica lui 60
b. Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenței conturilor 68
c. Formularea articolelor contabile 69
d. Bilanțul inițial și bilanțul de deschidere 75
e. Conturi sintetice și conturi analitice 77
4. Calcule periodice de sinteză 83
a. Încheierea unei perioade de calcul contabil. Balanța de verificare a evidenței sintetice. Bilanțul final și contul „Beneficii și pierderi" 83
b. Dezvoltarea calculelor de sinteză ale contabilității. Calculul prețului de cost. Analiza comparativă — calcule previzionale 95

Cap. III. *CLASIFICAREA CONTURILOR* 103

1. Conturi de mijloace și procese economice și conturi de resurse 106
a. Conturile mijloacelor și resurselor economice 106

Scanned with OKEN Scanner

b. Conturile proceselor economice 108
2. Conturi delimitative 126
3. Conturi rectificative 133
4. Conturi de ordine şi conturi de evidenţă 152

Cap. IV. *SISTEME DE CONTABILITATE* 159

1. Sistemul contabilităţii în partidă simplă 160
2. Sistemul de calcul contabil digrafic 161

Cap. V. *METODOLOGIA CALCULULUI PREŢULUI DE COST* 172

1. Contabilitatea, mijloc de cercetare a activităţii economice 172
2. Calculul preţului de cost în industrie 177
a. Studiul şi clasificarea cheltuielilor de producţie 177
b. Organizarea calculului economic în complexul organizatoric al producţiei 193
c. Principii aplicate în calculul preţului de cost 196
d. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculul preţului de cost 197
e. Metode moderne de calculaţie a preţului de cost 201
f. Repartizarea cheltuielilor complexe. Metode de repartizare 209
g. Analiza comparativă în sectorul calculului costurilor pe baza stocului de informaţii analitice de la contabilitate 214
3. Cheltuielile de producţie şi calculul preţului de cost în agricultură 218
a. Particularităţi ale producţiei şi calculaţiei preţului de cost în agricultură] 218
b. Metode de calcul privind preţul de cost în agricultură 221
4. Particularităţi ale calculaţiei în unităţile de transport 224
5. Unele operaţiuni specifice de calculaţie în contabilitatea comercială 229

Cap. VI. *INVENTARIEREA ŞI INVENTARUL* 235

Cap. VII. *BILANŢUL* 243

1. Principiile întocmirii bilanţului 243
a. Definiţia şi cerinţele bilanţului 243
b. Lucrările preliminare întocmirii bilanţului 244
2. Teoriile bilanţului 263

Cap. VIII. *TRATAREA INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII* 268

1. Darea de seamă, proprietăţile ei informative pentru controlul îndeplinirii planului şi stabilirea calculelor previzionale 268

Scanned with OKEN Scanner

2. Elemente de analiză comparativă pentru elaborarea deciziilor economice 274
a. Conținutul analizei economice 274
b. Sarcinile de bază ale analizei economice 276
c. Datele contabilității — surse esențiale în procesul analizei economice 277
d. Importanța analizei comparative ca treaptă de cunoaștere în metoda contabilității 278
e. Informatica economică-financiară pe baza bilanțului 279
3. Unele calcule prospective pe baza bilanțului 288

Cap. IX. *TEHNICA CONTABILĂ* 294

1. Documentarea operațiunilor 294
a. Clasificarea documentelor 294
b. Benzile perforate, mijloc de informare eficientă în economia întreprinderii 296
c. Datele esențiale pe care le conține un document 299
d. Planul documentării operațiunilor 299
e. Organizarea arhivei documentelor 304
f. Verificarea documentelor 304
2. Registre de contabilitate 305
3. Procedee pentru rectificarea erorilor contabile 308
4. Metode de tehnică contabilă 313
a. Metode transcriptive 314
b. Metode copigrafice 320

Cap. X. *INTRODUCERE ÎN MECANOGRAFIE* 327

1. Mijloace tehnice de calcul 327
2. Unele considerațiuni cu privire la programarea calculatoarelor 340
3. Organizarea folosirii raționale și calculul eficienței economice a mijloacelor mecanografice 350

Cap. XI. *NORMAREA CONTABILITĂȚII* 357

1. Scopurile normării contabilității și căile de realizare 357
2. Privire generală asupra planurilor de conturi 360
3. Simbolizarea conturilor. Sisteme de simbolizare 365
4 Cadrul general al planului de conturi pentru organizațiile economice 368

Scanned with OKEN Scanner

DIN ISTORIA CONTABILITĂȚII 376
1. *Răspîndirea contabilității după Paciolo* 378
2. *Noi contribuții în dezvoltarea contabilității în secolul al XVIII-lea* 38[illegible]
3. *Contribuții la clarificarea fundamentelor științifice ale contabilității în secolul al XIX-lea* ..... [illegible]
4. *Tendințe noi în precizarea caracterului științific al contabilității* .... 3[illegible]
5. *Precursori ai gîndirii contabile românești* .....
Emanoil Ioan Nichifor .....
Ion Ionescu de la Brad .....
Bibliografie .....
Cuprinsul .....

Coli tipo 25,75

Tiparul executat sub comanda nr. 30 la Intreprinderea Poligrafică „13 Decembrie 1918" Str. Grigore Alexandrescu nr. 89—97 București Republica Socialistă România

Scanned with OKEN Scanner

ERATA

Pag.	*Rîndul*	*În loc de:*	*Se va citi:*
56	1	3 852 470 + 650 = = 3 852 620	3 852 470 + 650 − 500 = = 3 852 620
72	3 și 4 de jos	200 000	25 000
90 (schema nr.3)	1 de jos	1 539 500	1 424 500
98 și următoarele		prețul cu ridicata al întreprinderii	prețul de producție
98 și următoarele		prețul de vînzare cu ridicata	prețul de livrare
99	1 de jos	Newjersei	New Jersey
190	2 de jos	Pierderi din rebuturi	Rebuturi definitive și cheltuieli de remaniere
204	14	$ksf = \frac{Ksf}{Osb}$	$ksf = \frac{Ksb}{Osb}$
212	9 de jos	$= \frac{Ch \cdot d + Ch \cdot ind}{Q_{ep}}$	$= \frac{Ch \cdot d + Ch \cdot ind}{Q_{ep}} = Q_{ep}$
212	8 de jos	$Q_{ep} =$	$=$
254	primul cont	Cheltuieli de transport — aprovizionare aferente materialelor	Cheltuieli de transport aprovizionare aferente materialelor

D		C
Si	619 680	80
	45	60
	40	12
		619 675 Sd

D		D
Si	619 680	20
	45	60
	40	12
		619 673 Sd

262	2 de jos	bilanț	bilanțul teoretic
329	12 de jos	determinate	destinate
333	2	maturarea	mutarea
393	16 de jos	lucrărilor	lucrătorilor

Scanned with OKEN Scanner